

PROCESSO	- A. I. N° 206826.0004/16-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
RECORRIDOS	- WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJJ n° 0219-01/17
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 04/07/2022

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0125-11/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Infração 1 reconhecida. Recurso Voluntário prejudicado quanto a este item. Infração 1 caracterizada. **b)** VALOR MAIOR QUE O INCIDENTE NA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO MAIS RECENTE. Nulidade. Cerceamento de Defesa. As infrações 2 e 3 são nulas por falta de subsunção da norma ao fato comprovado. **c)** REGISTRO DE VALORES SUPERIORES AOS RECOLHIDOS PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL. O voto recorrido diz que o autuado comprovou o alegado, isto é, que a glosa do crédito fiscal é indevida, haja vista que houvera efetuado o pagamento do ICMS antecipação parcial, e desse modo, o creditamento que realizou é legítimo e correspondente exatamente ao valor lançado. Mantida a Decisão recorrida de ofício. Infração 13 é improcedente. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. GUARAMIX. **a)** PLANILHA 05. Penso que o julgador de piso não deveria ter adentrado ao mérito, retirando os itens que entendeu serem equivocados, seja porque eram isentos, seja por estarem na substituição tributária, por 2 razões: primeiro não há conformidade entre a infração descrita e o demonstrativo correlacionado, havendo erro material insanável. Segundo, embora o contribuinte tenha tentado se defender, na informação fiscal o autuante insistiu se tratar do produto guaramix, e na manifestação o Recorrente se sentiu forçado a se defender de algo que sequer existe no lançamento. Infração 5 NULA. **b)** PLANILHA 06. O parecer DITRI 23521 à fl. 426 é bastante elucidativo quanto ao fato de que o GUARAMIX é bebida não gaseificada, que não está condizente com a descrição do anexo 1 do RICMS/2012 e que tal mercadoria não está no regime de ST, nos termos do art. 289 do RICMS. Infração 9 procedente. Mantida a Decisão recorrida. 3. MULTAS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE REGISTRO. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Considerando que o próprio preposto fiscal admite incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, é induvidoso que os lançamentos não podem prosperar na forma como efetuados, sendo, dessa forma, nulos, por falta de certeza e liquidez. Infrações 10 e 11 nulas. Mantida a Decisão recorrida de ofício. 4. SUBSTITUIÇÃO

TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Eventuais erros no destaque da substituição tributária, pelo Recorrente, até mesmo a sua não inclusão, não impacta o imposto devido pelo Recorrente, já que na operação citada, está na posição de contribuinte substituído. Contudo, é certo que o contribuinte não lançou o imposto por ST nas devoluções em sua EFD, razão pela qual, apliquo a multa de R\$ 460,00, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Infração 15 improcedente em parte. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. De uma análise do demonstrativo, embora difícil detectar item que pudesse ser excluído, mesmo pelo critério de perdas admitidas, foi possível, de uma minuciosa análise das 11 páginas do demonstrativo, extraír alguns itens que se incluem nas perdas, razão para reformar o lançamento. Infração 16 procedente em parte. Negada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, decorrentes de Auto de Infração lavrado em 21/12/2016, com ciência ao contribuinte em 29/12/2016, contendo 16 (DEZESSEIS) imputações fiscais verificadas nos exercícios de 2011 a 2015, sendo lançado imposto e também multa por descumprimento de obrigações acessórias, totalizando o valor principal de R\$ 344.626,12, contudo, reconhecendo as infrações 4, 6, 7, 8 e 14, que foram excluídas da apreciação dos Recursos.

1. Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 33.396,55, acrescido da multa de 60%. Consta que o autuado realizou o estorno de débito diretamente no LRAICMS sobre a abreviatura de estorno de débito ICMS prosp ref dev merc c/ST e estorno de débito calculado indevidamente s/diferencial de alíquota sem apresentar memória de cálculo quando intimado a fazer para justificar o crédito através do estorno de débito. Conforme Planilha 01, fl. 50;

2. Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais, de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária, no mês de junho de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.134,69, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte se creditou a maior do ICMS próprio de mercadorias inclusas na Substituição Tributária nas vendas ou transferências para outras unidades da Federação. Conforme Planilhas 02 e 03, fls.52 a 55;

3. Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o retido ou antecipado nas operações de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária, nos meses de junho e julho de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.103,58, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou créditos fiscais ST indevidamente a maior de mercadorias inclusas na substituição tributária nas saídas para outra unidade da Federação através de vendas ou transferências. Conforme Planilhas 02 e 03 fls. 52 a 55;

5. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 47.568,90, acrescido da multa de 60%. Consta que o autuado deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação. Conforme Planilha 05, fls. 60 a 62;

9. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 28.171,00, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) sem tributação. Conforme Planilha 06, fls. 82/83;

10. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido

registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 15.012,97, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias. Consta que o contribuinte deu entrada em seu estabelecimento de mercadorias tributadas sem registro na sua EFD, no seu livro registro de entradas. Conforme Planilha 10, fls. 91 a 97;

11. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 16.197,62, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias. Consta que o contribuinte deu entrada em seu estabelecimento de mercadorias não tributadas sem registro na sua escrita fiscal. Conforme Planilha 13, fls. 92 a 97;

12. Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS correspondente a imposto destacado em Notas Fiscais relativas a operações não tributadas, possibilitando ao adquirente a utilização do crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 36.708,17, acrescido da multa de 60%;

13. Utilizou a mais crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação ou do exterior, , no mês de dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.899,74, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou crédito fiscal a mais que o recolhido na antecipação parcial. Conforme Planilha 17, fls. 106/107;

15. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 13.274,77, acrescido da multa de 150%. Consta que o contribuinte deixou de escrutar e recolher o ICMS retido em suas notas fiscais de devolução de mercadorias enquadradas na substituição tributária. Conforme Resumo e Demonstrativo, fls. 115 a 123;

16. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 79.203,75, acrescido da multa de 100%. Consta que através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias ficou constatado que a empresa deu saídas de mercadorias tributadas sem emissão de documentos fiscais. Conforme relatórios de fls. 124 a 180.

Após impugnação, fls. 178/207 e da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 255/85, de manifestação às fls. 291/370, e de nova informação fiscal às fls. 374/75, a Junta de Julgamento Fiscal, em decisão unânime, votou pela Procedência Parcial do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transrito:

#### VOTO

Verso o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de dezenove infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, entre as quais este reconheceu totalmente as infrações 4, 6, 7, 8 e 14, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido, conforme comprovante acostado aos autos. Impugnou na integralidade as infrações 1, 2, 3, 5, 9, 10, 11, 12, 13, 15 e 16.

No que tange às infrações 4, 6, 7, 8 e 14, por certo que o reconhecimento por parte do autuado do cometimento das condutas infracionais que lhe foram imputadas confirma o acerto da autuação, sendo subsistentes estes itens da autuação, cabendo, no caso, a homologação do pagamento e, por consequência, a extinção do crédito tributário. Quanto à parte da autuação impugnada, cabe inicialmente apreciar as preliminares de nulidade arguidas pelo impugnante.

Argui o impugnante a nulidade do Auto de Infração por incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal. Alega que o autuante não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, pois, conforme consta no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 507378/16, que não fora apresentada pelo autuante quando da ciência do lançamento de ofício, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Assevera que diante desse contexto as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º, do RPAF.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Isto porque, inexiste previsão legal para que a Ordem de Serviço seja exibida ao Contribuinte pela Fiscalização. A Ordem de Serviço se trata de um instrumento de controle interno da Administração Fazendária.

Apesar de ser indubitável o legítimo interesse do Contribuinte em saber se o preposto fiscal foi designado regularmente para a atividade fiscal a ser desenvolvida, bem como em saber se é observado o prazo previsto no § 1º do art. 28 do RPAF para conclusão dos trabalhos e, quando for o caso, se houve prorrogação, certamente que o controle desse aspecto pode ser exercido pelo sujeito passivo sem a necessidade ou indispensabilidade de acesso à Ordem de Serviço, haja vista que o prazo de 90 dias para a conclusão da fiscalização começa a ser contado na data indicada no Termo de Início de Fiscalização ou do Termo de Intimação para Apresentação de

*Livros e Documentos e não da data indicada na Ordem de Serviço.*

*Observe-se que esse prazo de 90 dias pode ser prorrogado por iguais períodos, mediante comunicação escrita da autoridade competente. Esgotado o prazo sem que haja prorrogação e sem autuação, o contribuinte não se considera mais sob ação fiscalizatória, podendo exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso, consoante estabelece o art. 28, § 1º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, abaixo reproduzido:*

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*[...]*

*§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.*

*Significa dizer que, caso ultrapassado o prazo de noventa dias para conclusão da fiscalização sem que haja a devida prorrogação, o contribuinte pode apresentar denúncia espontânea da infração, afastando, desse modo, a imposição de multa. Assim sendo, não acolho a nulidade arguida por incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, em razão da não apresentação da Ordem de Serviço quando da ciência do lançamento de ofício.*

*Vale ressaltar que, independentemente do não acolhimento da nulidade arguida, no presente caso, não ocorreu a aludida extrapolação do prazo de fiscalização. Verifica-se claramente que o prazo de 90 dias sequer foi extrapolado - mesmo se considerada a data da Ordem de Serviço. Argui também o impugnante a nulidade por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação. Quanto a essa arguição acolho a pretensão defensiva no tocante às infrações 2 e 3. As referidas infrações apresentam as seguintes descrições no Auto de Infração:*

*Infração 2 - Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais, de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária. Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: O contribuinte se creditou a maior do ICMS próprio de mercadorias inclusas na Subst Tributária nas vendas ou transferências para outras unidades da federação. Conforme Planilhas 02 e 03, fls.52 a 55;*

*Infração 3- Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o retido ou antecipado nas operações de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária. Consta adicionalmente na descrição da infração que: O contribuinte utilizou créditos fiscais ST indevidamente a maior de mercadorias inclusas na substituição tributária nas saídas para outra unidade da federação através de vendas ou transferências. Conforme Planilhas 02 e 03 fls. 52 a 55;*

*Verifica-se que na Defesa apresentada o impugnante conduz a sua argumentação sempre no sentido de que, o autuante confunde o significado de “valor correspondente” com o sentido de “valor igual”, pois o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe corresponda, com o ajuste dos impostos incidentes.*

*Argumenta que, caso os dados lançados pelo autuante estivessem em harmonia com os documentos fiscais autuados, para fins de aplicar um preço unitário de saída “correspondente” ao da entrada, ainda assim a autuação seria indevida, pois se estaria diante da ordem trazida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.*

*Observa que exsurge do dispositivo transscrito que a base de cálculo do ICMS nas transferências para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Diz que, assim sendo, o sentido aplicável aos valores correspondentes, nos estritos termos da lei, aponta para valores adequados, simétricos, que devem estar em correlação ou equivalência, mas não necessariamente iguais, idênticos, caso em que teriam o mesmo montante, dimensão e/ou identidade.*

*Alega que se no Auto de Infração em lide o Fisco acusasse a empresa de efetuar transferências de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa, supondo a utilização de base de cálculo inferior à determinada pela legislação, entendendo não ser “correspondente”, apenas por visualizar o valor da saída menor que o da entrada mais recente, não teria observado que o valor correspondente à entrada mais recente, não é, necessariamente, o exato preço da mercadoria adquirida.*

*Conclusivamente, o impugnante sustenta que considerou corretamente a base de cálculo dos produtos transferidos, consoante art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, sendo as infrações improcedentes.*

*Ora, ambas as infrações falam em operação de aquisição mais recente o que levou o impugnante a conduzir a sua argumentação defensiva sempre neste sentido. Apenas na Informação Fiscal é que o autuante esclareceu que, nestas infrações a sistemática é a mesma da infração 1. Ou seja, nas vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o contribuinte emite a nota fiscal com o destaque do ICMS se devido, tanto do*

*ICMS próprio quanto do ICMS ST, escritura na sua EFD e faz o recolhimento normalmente, e para anular o débito se credita através do Estorno de Débito no seu LRAICMS, conforme fez autuado. Porém, em alguns meses, esse débito estornado foi maior que o declarado na sua EFD, conforme planilha de fls. 52 a 54 dos autos.*

*Constata-se, desse modo, que no caso destas infrações não há como dar prosseguimento a lide, haja vista que as descrições dos fatos e a capituloção legal não são condizentes com os fatos reais nem com o direito aplicável. As imputações dizem respeito à utilização de crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais, ao passo que as matérias fáticas dizem respeito a estorno de débito realizado a mais que o declarado na EFD, conforme esclarecido pelo próprio autuante na Informação Fiscal.*

*Neste sentido, cabe mencionar a exigência fiscal atinente à infração 3, cuja Planilha de fl. 54 aponta como valor do crédito utilizado a mais R\$ 27,63 - mesmo valor indicado no Auto de Infração – sendo este valor decorrente da diferença entre o valor do ICMS constante na coluna “Vlincms” de R\$ 1.341,06 e o valor utilizado pelo autuado de R\$ 1.368,69, constante na coluna “Valores Utiliz a Crédito”. Além disso, inexiste na Planilha elaborada pela Fiscalização qualquer indicação ou identificação que permita constatar que a exigência fiscal diz respeito à aquisição mais recente, exceto na própria acusação fiscal de ambas as infrações.*

*Diante do exposto, por implicar mudança do fulcro das imputações, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infrações 2 e 3 nulas.*

*Acolho também a nulidade arguida no que tange às infrações 10 e 11. Nestes itens da autuação não há também como dar prosseguimento a lide. As próprias palavras proferidas pelo autuante na Informação Fiscal não permitem qualquer dúvida sobre a insegurança, incerteza e iliquidez dos lançamentos.*

*Verifica-se que o próprio autuante na Informação Fiscal consignou que, após a apresentação de algumas notas fiscais pelo impugnante, as quais comprovam que elas faziam parte de notas fiscais devolvidas ou não recebidas, e na incerteza do quanto será o valor da infração e quantas notas fiscais dos Demonstrativos Analíticos estão nesta mesma condição de devolução ou não recebidas, optou pela exclusão das duas infrações do Demonstrativo Geral, conforme fl. 435.*

*É cediço que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Dessa forma, por ser um ato vinculado não pode o preposto fiscal simplesmente optar pela exclusão das duas infrações, ou seja, optar pela improcedência da autuação com a “exclusão” pretendida.*

*Na realidade, o que se verifica é que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização foi conduzido de forma precária, haja vista que ao reconhecer a existência de incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, o preposto fiscal admite que o trabalho fiscalizatório não fora realizado com a profundidade exigida, inclusive com o confronto entre as notas fiscais arroladas na autuação e suas respectivas situações junto ao Contribuinte.*

*Diante disso, considerando que o próprio preposto fiscal admite incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, é indubidoso que os lançamentos não podem prosperar na forma como efetuados, sendo, dessa forma, nulos, por falta de certeza e liquidez. Infrações 10 e 11 nulas.*

*Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99, no respeitante às infrações 2, 3, 10 e 11, observado o prazo decadencial para constituição do crédito tributário.*

*No que concerne às demais infrações impugnadas não acolho a nulidade arguida, haja vista que não houve qualquer violação aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, aduzidos pelo impugnante.*

*A descrição das infrações se apresenta clara, sendo possível identificar cada conduta infracional imputada ao autuado com a indicação do sujeito passivo, base de cálculo, alíquota aplicada, valor do imposto exigido e multa aplicada. Além disso, em todas as infrações descritas consta a identificação da Planilha correspondente, inclusive com a indicação das folhas nos autos.*

*A alegação defensiva de que o autuante deveria entregar os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, no mínimo, não se apresenta razoável. Isto porque o levantamento foi realizado fundamentado nos elementos constantes da própria escrituração e documentação fiscal do autuado, portanto, que se encontra em sua posse. Inexiste qualquer sentido lógico, prático, plausível, para se exigir que a Fiscalização apresente cópias dos documentos já existentes na empresa.*

*Desse modo, não acolho a nulidade arguida por cerceamento do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, haja vista que inexistiu qualquer ofensa ao direito de ampla defesa e do contraditório do Contribuinte que, inclusive, exerceu plenamente este direito ao reconhecer o cometimento das infrações 4, 6, 7, 8 e 14, e impugnar na integralidade as demais infrações.*

*No mérito, relativamente à infração 1, verifica-se que o levantamento levado a efeito pelo autuante - conforme Planilha de fl. 50 - se fundamentou em lançamentos efetuados pelo próprio autuado a título de estorno de*

débito. Ou seja, são valores referentes ao estorno de débitos constantes nos registros fiscais do autuado cuja legitimidade fora intimado a comprovar ainda no transcurso da ação fiscalizatória – conforme intimação de fl. 21 -, porém, não apresentou os elementos necessários à comprovação, o que resultou na autuação.

Ocorre que na Defesa apresentada o impugnante colacionou relatório, acostados às fls. 280 a 284 dos autos, referente ao período objeto da autuação, no qual constam os números das notas fiscais de entradas e saídas; as datas de ocorrências; colunas com a indicação dos valores da base de cálculo; valor do ICMS e valor do ICMS ST, contudo, não estabelece ou identifica a vinculação desses documentos fiscais e respectivos valores com os valores do estorno de débito lançado em cada mês objeto da autuação.

Neste sentido, coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante na Informação Fiscal de que, a análise da planilha do autuado permite constatar que esta não serve para justificar o ICMS utilizado a título de “Estorno de Débito”.

Vale consignar que não está em discussão o direito do sujeito passivo em efetuar o estorno de débito decorrente de devolução, mas sim a legitimidade dos valores lançados, cuja vinculação com os elementos trazidos pelo autuado na peça defensiva não restou comprovada. Diante disso, este item da autuação é procedente.

Quanto à infração 5 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - consta que o autuado deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação.

De início, cabe observar que produto Guaramix não foi arrolado neste item da autuação. Ou seja, apesar de haver indicação expressa do referido produto, constata-se que, na realidade, os produtos relacionados são outros, conforme será visto. O impugnante alega que entre os produtos listados pela Fiscalização há aqueles não inseridos no rol de mercadorias isentas/não tributadas, tais como:

- GUARAMIX – Diz que nos termos do Protocolo ICMS 11/91 equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que as saídas dos produtos listados pela Fiscalização estão desoneradas do imposto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária. Reproduz a Cláusula primeira, § 2º, do referido Protocolo.

Assevera que esse é o caso do produto mencionado na infração. Diz que tanto é verdade que a legislação estadual a inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária;

- FLOCAO 500G DULAR, FLOCOS 500G DULAR, FLOCAO 20X500G DONA CLARA, FLOCAO 500G DONA CLARA, FLOCAO 500G VITAMILHO, FLOCAO DE ARROZ 500G CORINGA, FLOCAO DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO VITAMILHO 30X500G, FLOCOS DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO 500G VITAMILHO (Div. descr.), SUPER FLOCAO 500G CORINGA, SUPER FLOCAO 20X500G CORINGA, FLOCOS MILHO CORINGA 30X500G, FLOCAO MILHO 20X500G MARATA, FLOCAO 30X500G VITAMILHO, FLOCAO VITAMILHO 500g (Div. descr.), FLOCAO DONA CLARA 20X500G, FLOCOS DE MILHO 30X500G CORINGA, SUPER FLOCAO CORINGA 20X500G, FLOCAO DE MILHO CORINGA 500G, FLOCOS 30X500G DULAR, FLOCOS 500G VITAMILHO, FLOCAO DE MILHO 20X 500G MARATA, FLOCAO MIL CONFIARE 500G e FLOCAO MILHO 500G MARATA:

Salienta que entende o autuante que os mencionados produtos são tributados a 7%, o que gerou diferença de imposto a ser recolhido. Afirma que o flocão, os flocos e o fubá de milho nada mais são do que própria farinha de milho na forma flocada, portanto, não lhe retirando a qualidade e identidade de farinha de milho, conforme já foi definido pela Secretaria da Fazenda mediante o Parecer nº 10240/2010, cuja ementa reproduz.

Assevera que sendo farinha de milho, não há possibilidade de se conferir outra interpretação ao art. 265, II, “d” do RICMS/2012, para tributar a saída dos referidos produtos, uma vez que são isentos. Diz que estando o produto isento de tributação, não há como prosperar a acusação fiscal;

- ALHO GRANEL ATC KG:- Sustenta que o referido produto está isento, nos termos do art. 265, I, “a”, do RICMS/2012 e Convênio ICMS 44/75.

Consigna que a intenção do legislador estadual foi conceder isenção do ICMS desde que os produtos não sejam destinados para industrialização. Ou seja, são isentos os produtos em estado natural, como é caso dos autos;

- SALMAO EVISCERADO CONG KG COSTA SUL, SALMAO FILE CONG COSTA SUL KG, SALMAO EVISCERADO KG COSTA SUL, SALMAO FILE CONG KG COSTA SUL, FILE MERL ALAS CONG NAC 1KG (Div. descr.), FILE MERL ALAS CONG NAC 1KG, SALMAO EM POSTAS KG VITA LMAR, FILE MERL ALAS CONG 1KG (Div. descr.) e FILE MERL ALAS CONG 1KG.

Afirma que não procede a acusação fiscal, haja vista que, segundo o RICMS/2012, as operações com pescado são isentas do imposto;

- LEITE PO INTEG LA SERENISSIMA 200G – Diz que segundo a acusação fiscal teria calculado de forma equivocada o imposto que deveria ter sido recolhido na saída do produto leite em pó, uma vez que utilizou a carga tributária diversa a que deveria ser (17%), contudo, a exigência fiscal vai de encontro ao consignado no

*o art. 268 do RICMS/BA/12, o qual prevê uma carga tributária de 7% para as operações com leite em pó, no período autuado;*

*- LING 500G VITARELLA e PIZZA BROTO MAS LEVE NAC 300G:- Afirma que referidos produtos estão sujeitos a substituição tributária com desoneração da saída subsequente, uma vez que sendo macarrão e massa pronta para preparação de pizza, são derivados de farinha de trigo, nos termos do item 33.1 do Anexo I do RICMS/2012;*

*- LOMB CANAD SEARA KG DEFU KG e MORT FGO CONFIA KG KG – Assevera que estes produtos também estão sujeitos a substituição tributária, pois enquadrados no item 34 do Anexo I do RICMS/2012.*

*O autuante na Informação Fiscal reportou-se sobre a alegação defensiva atinente aos seguintes produtos:*

*- FLOCOS E FLOCÃO – Registra que excluiu da planilha;*

*- SALMÃO EVISCERADO – Diz que também excluiu da planilha;*

*- FILÉ DE MERLUZA – Diz que também excluiu da planilha;*

*- LEITE EM PÓ LA SERENÍSSIMA – Diz que se trata de produto tributado normalmente sem redução da base de cálculo;*

*- LING 500 G VITARELLA – Diz que se trata de produto “duvidoso” excluiu da planilha;*

*- PIZZA BROTO – Diz que também excluiu da planilha;*

*- LOMBO CANADENSE – Diz que também excluiu da planilha.*

*- MORTADELA CONFIA – Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado pelo autuado nas entradas;*

*- ALHO A GRANEL – Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado nas entradas no estabelecimento.*

*Passo a examinar.*

*- FLOCOS E FLOCÃO – A autuação deve ser mantida. Trata-se de produtos tributados normalmente. Inexiste no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, qualquer desoneração do imposto nas saídas realizadas pelo autuado;*

*- SALMÃO EVISCERADO – Assiste razão ao impugnante. Não se trata de produto tributado normalmente, mas sim amparado por isenção prevista no RICMS/BA/12. Correta a exclusão procedida pelo autuante;*

*- FILÉ DE MERLUZA – Do mesmo modo assiste razão ao impugnante. Não se trata de produto tributado normalmente, mas sim amparado por isenção prevista no RICMS/BA/12.. Correta a exclusão procedida pelo autuante;*

*- LEITE EM PÓ LA SERENÍSSIMA – O leite em pó teve, a partir de janeiro de 2014, a aplicação da redução de base de cálculo prevista no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12, restringida aos fabricados neste Estado. No período objeto da autuação cabia a redução de base de cálculo nas saídas de leite em pó, independentemente do Estado de origem;*

*- LING 500 G VITARELLA – Correta a exclusão procedida pelo autuante;*

*- PIZZA BROTO – A autuação deve ser mantida. A massa para não está elencada no item 33. 1 do Anexo I do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12;*

*- LOMBO CANADENSE E - MORTADELA CONFIA – Cabe à manutenção da exigência. O regime de substituição tributária é aplicável aos produtos em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, não sendo aplicável aos produtos embutidos e às preparações e conservas de carne suína. Referidos produtos são tributados normalmente.*

*- ALHO A GRANEL – Assiste razão ao autuado. Cabe a exclusão da exigência fiscal. Trata-se de produto que goza de isenção na operação de saídas.*

*Dianete do exposto, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$ 27.691,40*

*Relativamente à infração 9, a acusação fiscal é de que o autuado deu saídas de mercadorias tributadas sem tributação, sendo que, neste caso, efetivamente, a exigência fiscal diz respeito exclusivamente ao produto Guaramix, conforme inclusivo descrito no Auto de Infração e consta da Planilha de fls. 82/83.*

*O impugnante alega que o referido produto, nos termos do Protocolo ICMS 11/91, equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que a saída dos produtos listados pela fiscalização está desonerada do imposto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária. Diz que tanto é verdade que a legislação estadual a inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária.*

*A questão envolvendo a tributação do produto Guaramix tem sido recorrente no âmbito deste CONSEF, sendo*

*pacífica a sua jurisprudência no sentido de que referido produto não está enquadrado no regime de substituição tributária. Neste sentido, cabe mencionar, entre muitas outras, as decisões já proferidas pela Segunda Instância deste CONSEF, no caso os Acórdãos CJF Nº. 0233-12/11, 0124/12/11, 0178-12/15.*

*No âmbito desta Junta de Julgamento Fiscal o Acórdão JJF Nº. 0197-01/11, também, apontou no mesmo sentido de não estar o produto Guaramix enquadrado no regime de substituição tributária, portanto, sendo as operações de saídas realizadas com referido produto tributadas normalmente.*

*Observo que o entendimento do CONSEF é o mesmo manifestado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, por meio da Gerência de Consulta e Orientação Tributária, conforme o Parecer nº 23521/2012, acostado às fls.426/427.Diante disso, a infração é subsistente.*

*No tocante às infrações 10 e 11, em face de terem sido impugnadas conjuntamente também passo a analisar da mesma forma. Nestes itens da autuação não há como dar prosseguimento a lide. As próprias palavras proferidas pelo autuante na Informação Fiscal não permitem qualquer dúvida sobre a insegurança, incerteza e liquidez dos lançamentos.*

*Verifica-se que o próprio autuante na Informação Fiscal consignou que, após a apresentação de algumas notas fiscais pelo impugnante, as quais comprovam que elas faziam parte de notas fiscais devolvidas ou não recebidas, e na incerteza do quanto será o valor da infração e quantas notas fiscais dos Demonstrativos Analíticos estão nesta mesma condição de devolução ou não recebidas, optou pela exclusão das duas infrações do Demonstrativo Geral, conforme fl. 435.*

*É cediço que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Dessa forma, por ser um ato vinculado não pode o preposto fiscal simplesmente optar pela exclusão das duas infrações, portanto, optar pela improcedência da autuação, conforme a exclusão pretendida.*

*Na realidade, o que se verifica é que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização foi conduzido de forma precária, haja vista que ao reconhecer a existência de incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, o preposto fiscal admite que o trabalho fiscalizatório não foi realizado com a profundidade exigida, inclusive com o confronto entre as notas fiscais arroladas na autuação e suas respectivas situações junto ao Contribuinte.*

*Diante disso, considerando que o próprio preposto fiscal admite incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, é induvidoso que os lançamentos não podem prosperar na forma como efetuados, sendo, dessa forma, nulos, por falta de certeza e liquidez. Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.*

*No respeitante à infração 12, assiste razão ao autuante. Verifica-se que nas notas fiscais arroladas na autuação, conforme planilha de fls. 98/99, o autuado destacou o imposto, porém, na sua EFD não escriturou os referidos valores. A alegação defensiva de se tratar de devolução não restou comprovada. É certo que no caso de devolução de mercadorias recebidas com tributação, a devolução deve ocorrer da mesma forma, ou seja, também tributada com aplicação da mesma base de cálculo e da mesma alíquota, mesmo que se trate de devolução parcial e/ou total, conforme estabelece o art. 451 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12.*

*Quando digo que o autuado não comprovou a alegação de se tratar de devolução é porque a análise das notas fiscais emitidas pela empresa, colacionadas na Defesa apresentada (doc. 07 – fls. 349 a 387), não têm qualquer valor probante, haja vista que os dados constantes nos referidos documentos são completamente díspares dos dados referentes às mesmas notas fiscais constantes da Planilha elaborada pelo autuante de fls. 98/99.*

*Vale mencionar a título de exemplo a Nota Fiscal nº. 7463, cuja cópia foi colacionada pelo autuado e se encontra à fl. 387. Na referida cópia o valor do ICMS destacado é de R\$ 14,52 enquanto na Planilha de fls. 98/99 o valor do ICMS é de R\$ 15.812,28. Observo que existem também divergências significativas na data de emissão/saída do referido documento fiscal colacionado pelo autuado que consta como 21/01/2013, enquanto na Planilha de fls. 98/99 esta nota fiscal consta como data de saída 12/12/2013.*

*Na realidade, após analisar cada nota fiscal colacionado pelo autuado, constatei que referidos documentos fiscais contêm dados incompreensíveis para que possam ser considerados. O que se verifica é que todas as notas fiscais têm a mesma base de cálculo e o mesmo valor do ICMS, ou seja, base de cálculo no valor de R\$ 53,76 e ICMS no valor de R\$ 14,52. Da mesma forma, todas as notas fiscais têm a mesma data de emissão/saída, isto é, 21/01/2013.*

*Acredito até que por essa razão o autuante na Informação Fiscal aduziu que o autuado somente trouxe elementos atinentes ao mês de janeiro de 2013. Vale assinalar que o levantamento abrange notas fiscais emitidas no período de janeiro a dezembro de 2013. Diante disso, esta infração é procedente.*

*Quanto à infração 13, o autuado comprovou o alegado, isto é, que a glosa do crédito fiscal é indevida, haja vista que houvera efetuado o pagamento do ICMS antecipação parcial e, desse modo, o creditamento que realizou é legítimo.*

*Assiste razão ao impugnante quando sustenta que não utilizou crédito fiscal a mais do ICMS, pois o valor exigido corresponde ao pagamento do ICMS realizado no posto fiscal, referente aos Processos Administrativos*

*nºs 218905.0567/13-5 e 217364.1115/13-2, no valor de R\$ 294,36 e R\$ 5.605,38, no total de R\$ 5.899,74, respectivamente, mesmo valor exigido neste item da autuação.*

*Observo que o registro feito pelo impugnante de que tal fato pode ser facilmente constatado mediante o sistema da SEFAZ, de fato, procede. Os referidos valores constam no sistema da SEFAZ/BA. Diante disso, este item da autuação é improcedente.*

*No que tange à infração 15 - Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados neste Estado - consta que contribuinte deixou de escriturar e recolher o ICMS retido em suas notas fiscais de devolução de mercadorias enquadradas na substituição tributária. Conforme Resumo e Demonstrativo, fls. 115 a 123.*

*Neste item da autuação também assiste razão ao autuante. Verifica-se que nas notas fiscais arroladas na autuação, conforme planilha de fls. 115 a 123, o autuado destacou o ICMS ST, porém, na sua EFD não escriturou os referidos valores.*

*A alegação defensiva de se tratar de devolução não restou comprovada. Quando digo que o autuado não comprovou a alegação de se tratar de devolução é porque a análise das notas fiscais emitidas pela empresa, colacionadas na Defesa apresentada (doc. 07 – fls. 349 a 387), não têm qualquer valor probante, haja vista que os dados constantes nos referidos documentos são completamente díspares dos dados referentes às mesmas notas fiscais constantes da Planilha elaborada pelo autuante de fls. 115 a 123.*

*O mesmo exemplo dado na infração 12 pode ser utilizado nesta infração 15. Ou seja, a Nota Fiscal nº 7463, cuja cópia foi colacionada pelo autuado e se encontra à fl. 387, tem o valor do ICMS Substituição Tributária de R\$ 3,57 enquanto na Planilha de fls. 115 a 123 o valor do ICMS ST é de R\$ 2.007,72.*

*Na realidade, o que se verifica é que todas as notas fiscais têm a mesma base de cálculo e o mesmo valor do ICMS-ST, ou seja, base de cálculo no valor de R\$ 67,00 e ICMS ST no valor de R\$ 3,57. Diante disso, esta infração é procedente.*

*Entretanto, cabe observar que analisando as notas fiscais emitidas pelo autuado arroladas na autuação, constatei que, apesar de haver a indicação do CFOP 5411- Devolução de compras para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária - o autuado não cumpriu corretamente as determinações do RICMS/BA/12, no que tange à emissão da nota fiscal, haja vista que, além do ICMS referente a operação própria (normal) também destacou nas citadas notas fiscais o ICMS-ST, quando deveria ter observado as disposições do art. 299 acima citado.*

*O registro acima se fez necessário para que a autoridade competente verifique a possibilidade de o destinatário ter utilizado como crédito fiscal o ICMS ST destacado indevidamente pelo autuado nas notas fiscais de devolução, considerando que o ICMS anteriormente retido, deve ser objeto de resarcimento e não compensação com o ICMS ST indevidamente destacado no documento fiscal.*

*No que tange à infração 16, verifico que foi baseada em valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício fechado de 2013, sendo que diz respeito à falta de recolhimento de ICMS relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais.*

*O impugnante alega que no levantamento fiscal não foi levado em conta o índice de perdas normais na comercialização, armazenagem, expedição e distribuição das mercadorias, bem como o índice relativo às devoluções de mercadorias em função do prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.*

*Por certo que existem critérios para a depuração das perdas normais. Com base nos índices relativos a cada ramo de atividade, a própria empresa deve tomar a iniciativa e emitir Nota Fiscal para dar baixa no estoque utilizando o CFOP 5.927 (lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). Essa Nota Fiscal não contém destaque de ICMS, pois perdas, furtos e roubos não são operações mercantis, e, portanto, em tais situações não há fatos geradores de ICMS. No caso de perdas normais, não é exigível sequer o estorno do crédito que foi utilizado por ocasião da entrada das mercadorias. O estorno é previsto apenas em se tratando de perdas anormais.*

*No caso de a própria empresa não tomar a iniciativa, vindo a ser lavrado Auto de Infração, como neste caso, caberia ao autuado apontar qual seria o índice de perda, e não simplesmente alegar que a fiscalização não levou em conta o “índice de perdas normais”, sem dizer qual.*

*O impugnante alega, também, que no levantamento fiscal foram desprezadas as determinações fixadas na Portaria nº 445/98, segundo a qual nos levantamentos de estoque, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias, a fiscalização deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Neste sentido, transcreve o art. 3º da Portaria. Diz que o fiscal procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados exclusivamente os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saídas e de entradas.*

*Sustenta que, conforme determina a referida portaria, o autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins. Considera necessário que seja refeito todo o*

levantamento analítico do estoque, levando em conta a reunião de todos os códigos utilizados para a mesma mercadoria, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas envolvidas. Requer a realização de perícia.

Certamente que não há como prosperar um pedido de perícia formulado de forma tão vaga. Para fundamentar o pedido de diligência ou perícia, não basta citar a legislação, é preciso apontar uma situação concreta, real, que se ajuste à previsão legal.

É certo que o art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 prevê que, “III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.

Significa dizer que, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, a Portaria recomenda que se proceda ao levantamento quantitativo por “gênero”. Porém, não basta alegar, é preciso pelo menos indicar evidência de erros. Para sanar eventuais erros, seria o caso de se determinar a realização de diligência para depuração do levantamento quantitativo. Entretanto, no presente caso, o impugnante apenas alegou vagamente que haveria a necessidade de ser refeito o levantamento analítico do estoque, levando em conta a reunião de todos os códigos, utilizados para o mesmo produto, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas envolvidas, sem, contudo, dizer quais mercadorias, quais espécies, quais códigos careceriam de agrupamento, ou quais unidades de medida seriam passíveis de revisão.

Certamente que não seria exigível que a defesa esgotasse todas as situações constatadas, contudo, bastava indicar uma ou algumas, por amostragem, a fim de se avaliar a possibilidade de diligência para verificação de todos os casos. No entanto, a defesa não indicou um caso sequer. Apenas alega.

Assim sendo, com fulcro no art. 147, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de realização de perícia. Considero caracterizada a infração.

Em relação à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de constitucionalidade das multas, saliento que as multas indicadas no Auto de Infração são as previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, para as infrações que foram imputadas ao autuado, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA. No que tange ao pedido de dispensa ou redução da multa de 60% para 20% ou 30%, cabe observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, falece competência a esta Junta de Julgamento Fiscal para apreciação do pedido. Vale registrar que este órgão julgador de Primeira Instância tem competência para apreciação, exclusivamente, de pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme o quadro abaixo:

INF.	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	33.396,55	33.396,55	60%	PROCEDENTE
02	1.134,69	0,00	-----	NULA
03	1.103,58	0,00	-----	NULA
04	26.905,62	26.905,62	60%	RECONHECIDA
05	47.568,90	27.691,40	60%	PROCEDENTE EM PARTE
06	1.025,76	1.025,76	60%	RECONHECIDA
07	32.210,02	32.210,02	60%	RECONHECIDA
08	2.915,51	2.915,51	60%	RECONHECIDA
09	28.171,00	28.171,00	60%	PROCEDENTE
10	15.012,97	0,00	-----	NULA
11	16.167,62	0,00	-----	NULA
12	36.708,17	36.708,17	60%	PROCEDENTE
13	5.899,74	0,00	-----	IMPROCEDENTE
14	3.897,47	3.897,47	60%	RECONHECIDA
15	13.274,77	13.274,77	150%	PROCEDENTE
16	79.203,75	79.203,75	100%	PROCEDENTE
Total	344.596,12	285.400,02		

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Inconformado com a decisão de primo grau, o contribuinte tempestivamente ingressou com Recurso Voluntário, às fls. 610/41 nos termos adiante transcritos, em resumo.

Que mesmo diante da Decisão recorrida, observa-se que o Auto permanece maculado com a nulidade, diante do cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente a infração, bem como com a improcedência, diante da insubsistência da exigência fiscal, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.

No que tange a Ordem de Serviço aduz o acórdão recorrido que “a Ordem de Serviço se trata de um instrumento de controle interno da Administração Pública” e, por essa razão não caberia apresenta-la nos autos, uma vez que não há previsão legal para tanto.

Ocorre que tal afirmação, contraria a norma regulamentadora do processo administrativo fiscal, que determina a intimação pessoal do contribuinte para o início do procedimento fiscal (art. 26, III e art. 28, I do Decreto nº 7.629/99). O que significa dizer que é uma obrigação normativa a apresentação da Ordem de Serviço ao contribuinte e, por sua vez, ao processo administrativo para verificação do cumprimento de seu prazo legal de 90 dias para conclusão da ação fiscal (art. 28, § 1º do Decreto nº 7.629/99).

Aduz, ainda, o acórdão recorrido que “o prazo de 90 dias sequer foi extrapolado”. Contudo, esse fato não restou comprovado nos autos, mediante a apresentação da ordem de serviço com as datas de emissão e ciência do contribuinte e, que, por sua vez, o prazo de 90 dias foi observado.

Apenas mencionar no acórdão que a fiscalização cumpriu o prazo de 90 dias, não é suficiente para conferir validade a ação fiscal, no que tange ao cumprimento do prazo para o término da ação fiscal. O acórdão recorrido, portanto, confirma a incerteza quanto ao prazo de validade da ordem de serviço, uma vez que não apresentou a Recorrente e ao processo administrativo a Ordem de Serviço.

Portanto, o cerceamento ao direito de defesa restou atestado, posto que não há comprovação do cumprimento do prazo determinado pela legislação para validade da Ordem de Serviço. Ou seja, não apresentou aos autos a data da ciência da Recorrente acerca do início da ação fiscal, pois é desta data, e não da data indicada no Termo de Início de Fiscalização, que contará o prazo de 90 dias.

Forçoso concluir pela declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em NULIDADE do procedimento fiscal.

Está consignado no acórdão recorrido que:

*“A descrição das infrações se apresenta clara, sendo possível identificar cada conduta infracional imputada ao autuado com a indicação do sujeito passivo, base de cálculo, alíquota aplicada, valor do imposto exigido e multa aplicada. Além disso, em todas as infrações descritas consta a identificação da Planilha correspondente, inclusive com a indicação das folhas nos autos.”*

Diante desse argumento, o acórdão recorrido confirma a violação ao devido processo legal, pois, para sua validade, torna-se imprescindível a apresentação de todos os documentos analisados e que vieram a basear o lançamento fiscal e a elaboração dos demonstrativos apresentados, pois só assim fica assegurada a segurança jurídica. Situação, portanto, que independe do fato de que os documentos pertencerem à Recorrente.

A inalterável situação, uma vez que o Fisco atesta a validade da autuação mesmo sem a apresentação das provas, confirma a nulidade do lançamento fiscal por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude da ausência de comprovação da exigência fiscal.

Ademais, as planilhas apresentadas, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração, pois compromete a materialidade dos valores exigidos, já que não confirmados com a apresentação dos documentos de suporte. Situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Tanto é verdade que o § 1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais.

No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade, além de impedir a compreensão do cálculo do imposto, por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

A premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. Denota-se, portanto, que a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados inerentes a respaldar a pretensão fiscal.

Logo, impõe-se a declaração de nulidade da autuação primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Recorrente. Salienta-se que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Recorrente o seu direito de defesa. Por tais razões, está evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do Auto de Infração. Quanto às questões de mérito, apresenta as seguintes razões:

Infração 01- a exigência fiscal consiste no fato de que a Recorrente “*efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto. Fez o estorno de débito diretamente no LAICMS sobre a abreviatura de estorno de débito ICMS prosp ref dev merc c/ST e estorno de débito calculado indevidamente s/diferencial de alíquota sem apresentar memória de cálculo quando intimado a fazer para justificar o crédito através do estorno de débito*

Em sua Impugnação a Recorrente demonstrou e comprovou que o estorno do débito de ICMS foi realizado em virtude de devolução de produtos. Todavia, o acórdão recorrido discorre que a legitimidade dos créditos não foi comprovada. Ora, foi exatamente o que fez a Recorrente, conforme já comprovado nos autos (doc. 05 da Impugnação), ou seja, indicou a nota fiscal de entrada e o correspondente documento fiscal de saída (a título de anulação da operação e estorno do débito), nos termos da legislação vigente.

Diante da comprovação da devolução das mercadorias, não há razão para manutenção da exigência fiscal, sob pena de colaborar para o enriquecimento sem causa do Estado, uma vez que exige imposto de operação cancelada.

Infração 05 - segundo o Autuante a Recorrente “*deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação*. “Acatando os argumentos da Recorrente, o acórdão excluiu do lançamento fiscal os produtos Salmão, Filé de Merluza e Linguine Vitarella. Apesar da exclusão, manteve a autuação para os demais produtos lançados. Ocorre que não procede a acusação fiscal. Vejamos:

- *FLOCAO 500G DULAR, FLOCOS 500G DULAR, FLOCAO 20X500G DONA CLARA, FLOCAO 500G DONA CLARA, FLOCAO 500G VITAMILHO, FLOCAO DE ARROZ 500G CORINGA, FLOCAO DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO VITAMILHO 30X500G, FLOCOS DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO 500G VITAMILHO (Div. descr.), SUPER FLOCAO 500G CORINGA, SUPER FLOCAO 20X500G CORINGA, FLOCOS MILHO CORINGA 30X500G, FLOCAO MILHO 20X500G MARATA, FLOCAO 30X500G VITAMILHO, FLOCAO VITAMILHO 500g (Div. descr.), FLOCAO DONA CLARA 20X500G, FLOCOS DE MILHO 30X500G CORINGA, SUPER FLOCAO CORINGA 20X500G, FLOCAO DE MILHO CORINGA 500G, FLOCOS 30X500G DULAR, FLOCOS 500G VITAMILHO, FLOCAO DE MILHO 20X500G MARATA, FLOCAO MIL CONFIARE 500G e FLOCAO MILHO 500G MARATA:*

O acórdão recorrido manteve o entendimento fiscal de que os mencionados produtos são tributados a 7%, o que gerou diferença de imposto a ser recolhido. Contudo, o flocão, os flocos e o fubá de milho nada mais são do que própria farinha de milho na forma flocada. Não lhe retirando, portanto, a qualidade e identidade de farinha de milho, conforme já foi definido pela Secretaria da Fazenda através do Parecer nº 10240/2010, veja-se:

“*ICMS. Para que um produto esteja na substituição tributária é necessário que exista a coincidência entre as características da mercadoria e os atributos descritos no referido dispositivo, de forma que a mercadoria*

*envolvida na operação apresente denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes com as descrições contidas na norma.”*

E sendo farinha de milho, não há possibilidade de se conferir outra interpretação ao art. 265, II, “d” do RICMS/2012, para tributar a saída dos referidos produtos, uma vez que são isentos.

*“Art. 265. São isentas do ICMS:*

*(...)*

*II - as saídas internas de:*

*(...)*

*d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho;”*

Portanto, estando o produto isento de tributação, não há como prosperar a acusação fiscal.

– PIZZA BROTO MAS LEVE NAC 300G:



É importante que se observe que o produto é **massa para pizza** e não pizza. O acórdão recorrido manteve a exigência fiscal, sem observar que o referido produto está sujeito a substituição tributária com liberação da saída subsequente, uma vez que, sendo massa pronta para preparação de pizza (não recheada), são derivados de farinha de trigo, nos termos do item 33.1 do Anexo I do RICMS/2012:

*“33.1 - Produtos derivados de farinha de trigo: mistura de farinha de trigo; preparações à base de farinha de trigo a seguir especificadas: macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo –1902.1; 1905; 1902.3”*

– LOMB CANAD SEARA KG DEFU KG e MORT FGO CONFIA KG KG:

Também estão sujeitos a substituição tributária os produtos LOMB CANAD SEARA KG DEFU KG e MORT FGO CONFIA KG, pois enquadrados no item 34 do Anexo I do RICMS/2012.

*“34 - Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino e suíno em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque - 0201; 0202; 0203; 0206; 0209 e 0210”*

Aduz o acórdão recorrido que os citados produtos são embutidos e não em estado natural, resfriados, congelados, defumados, seco, salgado ou temperado, razão pela qual estariam fora do mencionado regime tributário. Contudo, deixou de observar que a norma já contempla todo o processo de fabricação, uma vez que faz referência ao produto **defumado, seco, salgado ou temperado**, como é o caso dos autos. Nesse contexto, a saída não é tributada pelo ICMS.

Infração 09 - A fiscalização acusa a Recorrente de ter deixado “*de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) sem tributação*”. Aduz o acórdão recorrido que o Guaramix não está enquadrado no regime da substituição tributária.

Ocorre que, deixou de considerar que, nos termos do Protocolo ICMS 11/91 equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que a saída dos produtos listados

pela fiscalização está desonerada do imposto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária.

*“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com cerveja, inclusive chope, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, classificados nas posições 2201 a 2203 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH, entre contribuintes situados nos seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial, importador, arrematante de mercadorias importada e apreendida ou engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subsequentes.*

(...)

*§ 2º Para os efeitos deste Protocolo, equiparam-se a refrigerante as bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) e energéticas, classificadas nas posições 2106.90 e 2202.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH.”*

Esse é o caso do produto mencionado na infração. E tanto é verdade que a legislação estadual a inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária.

*“6 - Bebidas energéticas e isotônicas – 2106.9 e 2202.9”*

E sendo fonte de energia para os atletas ([www.guaramix.com.br](http://www.guaramix.com.br)), referido produto, e com respaldo da legislação, não teria sua saída tributada, conforme entende o Autuante.

Infração 12 - Segundo a fiscalização a Recorrente *“deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS correspondente a imposto destacado em Notas Fiscais relativas a operações não tributadas, possibilitando ao adquirente a utilização do crédito. Não registrou na sua escrita fiscal o valor do ICMS destacado nas suas notas fiscais de saídas”*. O acórdão recorrido manteve a exigência fiscal com o simples argumento de que a Recorrente não comprovou a anulação da operação. O que não é o caso.

A acusação fiscal discorre que a Recorrente não “registrou na sua escrita fiscal o valor do ICMS destacado nas suas notas fiscais de saídas”. Contudo, deixou de observar que não houve qualquer prejuízo fiscal para o Estado, no que tange ao recolhimento do imposto. E esse fato restou comprovado nos autos (doc. 07 da Impugnação).

Isso porque, mesmo que se admita que não houve o registro das notas fiscais de saída, as mesmas foram emitidas em caráter de devolução de mercadoria (doc. 07 da Impugnação), nos termos do art. 451, do RICMS/2012. Ou seja, com a finalidade de anular a operação realizada anteriormente, não havendo que se falar, portanto, em ausência de recolhimento de imposto.

*“Art. 451. Na devolução de mercadorias, o contribuinte inscrito no cadastro emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se for o caso, mencionando o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomando por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário.”*

Ademais, o próprio Autuante confirma que a operação não geraria imposto a recolher, uma vez que ao descrever a infração informa que as operações foram realizadas com produtos não tributados. Não sendo devido o ICMS, ainda que destacado indevidamente na nota fiscal, não poderia o Fisco obrigar a Recorrente a recolher ICMS para depois requerer a restituição.

Portanto, ao utilizar dois pesos e duas medidas para tentar manter a acusação fiscal, sobretudo quando a Recorrente comprovou que não houve qualquer prejuízo para o Estado a título de recolhimento do imposto, fica evidente a improcedência da exigência fiscal.

Infração 15 - Discorre o Fiscal que a Recorrente *“deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados neste Estado. Deixou de encriturar e recolher o ICMS retido em suas notas fiscais de devolução de mercadorias enquadradas na substituição tributária.”* (grifamos). Consigna o acórdão recorrido que não houve comprovação da devolução.

Ocorre que a comprovação está na própria descrição da infração, ou seja, o próprio Autuante confirma trata-se de devolução. E mais, deixou de observar que não houve qualquer prejuízo

fiscal para o Estado, no que tange ao recolhimento do ICMS substituição tributária.

Isso porque, mesmo que se admita que não houve o registro das notas fiscais mencionadas pela fiscalização, as mesmas foram emitidas em caráter de devolução de compra. Ou seja, com a finalidade de anular a operação realizada anteriormente, não havendo que se falar, portanto, em ausência de recolhimento de ICMS substituição tributária porque, na devolução de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, a informação do ICMS na nota fiscal é meramente indicativa, não cabendo nova cobrança do ICMS.

Ora, tento ocorrido o recolhimento antecipado do ICMS quando da aquisição original, todas as saídas internas subsequentes estão livres de cobrança do ICMS, pouco importando se a saída foi por venda, transferência ou devolução. O que não se pode concordar é com a cobrança em duplicidade do ICMS, na aquisição original e na saída em devolução.

Assim, se a saída subsequente à antecipação tributária é livre de cobrança do ICMS, qualquer eventual informação do ICMS na nota fiscal relativa a essa saída subsequente não poderá significar a cobrança de imposto indevido. A Recorrente não pode ser compelida ao pagamento de ICMS indevido.

Portanto, mais uma vez, como poderia desconsiderar o que aduz a própria fiscalização, que confirma que a operação não geraria imposto a recolher, uma vez que ao descrever a infração informa que as operações foram de devolução. Assim, não havendo qualquer prejuízo para o Estado a título de recolhimento do imposto, não há porque prosperar a exigência fiscal.

Infração 16 - Aduz o Autuante que a Recorrente incorreu na “*falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias ficou constatado que a empresa deu saídas de mercadorias tributadas sem emissão de documentos fiscais*”.

O acórdão recorrido aduz que a Recorrente deixou de comprovar a existência das perdas ocorridas em sua atividade. O que não procede. Uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal. É notório que qualquer comerciante no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais.

Tanto é verdade que ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados emitiu laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados (doc. 08 da Impugnação). Ocorre que o Autuante deixou de considerar a baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem dos produtos, não havendo que se falar em omissão de saída, em especial porque não houve operação de circulação jurídica de mercadoria.

Ou seja, o equívoco fiscal consiste em considerar que a diferença do estoque consiste em saídas das mercadorias, que deve ser tributada, quando, na verdade, sobre elas não incidiria qualquer imposto, em decorrência de perdas normais que lhe acometeram. Ora, não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, e jamais exigir o pagamento do ICMS. Razão pela qual não assiste razão ao Fisco em exigir imposto, ou, ainda, o estorno do crédito.

Ademais, é notória a existência de perdas num processo de comercialização e, sendo notória, independe de provas. Assim, se não carece de prova a existência de perdas, caberia ao Fisco provar que as perdas são anormais ou mesmo que não são perdas. Jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas, ocorreram saídas de mercadorias sem a devida tributação.

E ao inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, distorce a verdade material relativa à atividade da Recorrente. Fato que torna a infração ilíquida e

incerta, devendo o mesmo ser julgada totalmente improcedente.

Diante do exposto, está evidente a improcedência da infração, porquanto não considera as baixas de estoque, derivada das perdas e quebras, inerentes à atividade empresarial, o que significa dizer que, além do Fisco recusar a verdade material e notória, viola a legislação vigente, para manter um lançamento ilíquido e incerto.

No presente caso, trata-se de perdas normais de mercadorias decorrentes da sua comercialização e armazenagem, seja por deterioração, danificação, perda de validade, etc. Razão pela qual não assiste razão ao Fisco em tributar saídas que de fato não existiram.

No caso dos autos, resta evidente que o trabalho realizado pela fiscalização desprezou as determinações fixadas na Portaria nº 445, de 10/08/1998. As determinações contidas na Portaria nº 445, de 10/08/1998 são regras que devem ser, obrigatoriamente, observadas pelo Auditor Fiscal, tanto que especifica os cuidados que o Agente Fiscal deve ter para elaborar um levantamento quantitativo de estoque.

A referida Portaria determina que “*quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins*”.

O erro do levantamento fiscal que deve ser aqui afastado corresponde exatamente à desobediência do Autuante às normas fixas na Portaria nº 445/98. O Autuante procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída e de entrada.

Considerando a determinação da mencionada Portaria, o Autuante deveria ter considerado todos os códigos nos exercícios fiscalizados, bem como agrupado agrupamento os itens de espécies de mercadorias afins. Tivesse o Autuante procedido conforme determina a Portaria nº 445/98, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados.

Por todas essas razões a determinação do Secretário da Fazenda revela-se correta, lógica e adequada, inexistindo razão para que o Autuante desrespeitasse tal preceito normativo. Oportunidade em que a Recorrente protesta pela realização de perícia para confirmar as verdades aqui reveladas. Expondo-se, assim, a fragilidade da autuação, por conseguinte sua Improcedência.

O que de fato ocorreu foi que o Autuante deixou de observar que uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda que uma determinada mercadoria comporta vários subgrupos ou diversas referências/códigos. Ou ainda, que a Recorrente comercializa diversas mercadorias adquiridas a granel e revende no varejo. Fato de extrema relevância no desenvolvimento de sua atividade, que as aquisições são realizadas no atacado (caixa, fardo, saco etc.) e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (quilo, garrafa, lata etc.).

Nessa dinâmica, o mesmo produto é movimentado com diversos códigos. Por exemplo, o que entrou como fardo de açúcar (que tem um código) sairá como “quilo” de açúcar (que tem outro código). Além disso, em razão da existência de promoções temporárias, um mesmo produto pode ser classificado com mais de um código, tanto na entrada como na saída.

A pretensa conclusão de que a Recorrente omitiu a compra revela igualmente o desconhecimento da realidade de sua atividade comercial. Não é razoável imaginar que a Recorrente compre sem nota fiscal.

As eventuais quebras de peso existentes na entrada de mercadoria não podem ser apontadas como omissão de receitas, seja porque não são pagas, seja porque são inerentes a própria atividade.

Conforme preceitua o art. 7º, da Portaria nº 445/98, “*Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que: I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento; II - a*

*exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º)".*

Logo, mesmo que na entrada da mercadoria tenha ocorrido quebra de peso, ou seja, fisicamente tenha ingressado uma quantidade superior à informada na Nota Fiscal, considerando que o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, bem como que o imposto devido foi pago quando da saída subsequente tributada, não pode concluir pela omissão de receitas.

O fato de o Fisco não considerar as quebras de peso inerentes à comercialização do produto, distorce completamente a “realidade” apresentada. Fato que torna o auto de infração ilíquido e incerto, devendo o mesmo ser julgado totalmente improcedente.

Por fim, alega que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 1% sobre o valor comercial do produto, 60%, 100% e 150% sobre o valor principal.

Duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Ante o exposto, requer a Recorrente o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no auto de infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, a Recorrente pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

Protesta a Recorrente pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Na assentada de julgamento da sessão do dia 02.10.2019, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ de origem com as seguintes razões.

Na infração 1, consta que o Recorrente efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação do imposto, ao fazer o estorno do débito diretamente no LAICMS sob a abreviatura de estorno de débito ICMS prosp ref dev merc c/st e estorno de débito calculado indevidamente s/diferencial de alíquota.

Na assentada de julgamento foi ponderado que o fato do Recorrente ter apresentado provas sem o necessário detalhamento e organização para apreciação, não seria razão suficiente para o não reconhecimento da defesa, já que uma diligência poderia sanar as dificuldades de análise das provas.

Os dados estão de tal ordem embaralhados, que torna impossível verificar a correspondência entre os valores estornados e as provas apresentadas. Por esta razão, a 2ª CJF, em atendimento ao princípio da ampla defesa, resolveu converter o processo em diligência à INFRAZ de origem para a tomada das seguintes providências:

Pela Inspetoria - dar ciência ao Recorrente deste pedido de diligência, intimando-o a apresentar um relatório analítico estritamente quanto aos valores estornados mensalmente, excluindo-se outras devoluções que não tenham correlação com os valores estornados mensalmente, excluindo-se outras devoluções que não tenham correlação com os valores lançados neste Auto

de Infração, inclusive da diferença de alíquota estornada no mês de julho de 2013, já que não foi possível encontrar entre as provas apresentadas.

Pelo Autuante – após o atendimento da solicitação feita junto ao Recorrente, fazer a análise das provas e efetuar correções, se necessário.

À fl. 687 o Paulo Cesar Pinto de Almeida intimou o Recorrente a apresentar os referidos relatórios analíticos, concedendo-lhe o prazo de 30 dias para apresentação.

Às fls. 689/90, o Recorrente se manifestou esclarecendo que promoveu o pagamento da referida infração, com o benefício fiscal concedido no CONCILIA BAHIA, Lei nº 13.803/17, razão pela qual pugna pela homologação do recolhimento e extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, I do CTN.

Apresenta em anexo, documentos com os DAE de recolhimentos, assim como cópia de petição à SEFAZ, fl. 695, quando informa que pagamento das infrações 1 e 2, totalizando R\$45.698,59, solicitando a extinção parcial do crédito tributário e qualquer tipo de cobrança referente as infrações pagas.

Consta à fl. 697, DAE no valor do lançamento correspondente à infração 1, R\$33.396,52 que com os acréscimos moratórios, totaliza R\$44.190,95 e à fl. 699, DAE com o valor correspondente à infração 2, no valor de R\$1.134,68, que com os acréscimos alcança o valor de R\$1.508,54.

À fl. 702 o autuante informou que a diligência ficou prejudicada, já que o Recorrente promoveu o pagamento da infração 1.

Na sessão de julgamento do dia 13.09.2021, esta Câmara resolveu por converter o processo em diligência à PGE/PROFIS, a pedido do procurador presente, Dr. José Augusto Martins Junior, pelas razões abaixo expostas:

Infração 05 - segundo o Autuante a Recorrente “*deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação.*” Acatando os argumentos da Recorrente, o acórdão excluiu do lançamento fiscal os produtos Salmão, Filé de Merluza e Linguine Vitarella. Apesar da exclusão, manteve a autuação para os demais produtos lançados. Ocorre que não procede a acusação fiscal. Vejamos:

➤ *FLOCAO 500G DULAR, FLOCOS 500G DULAR, FLOCAO 20X500G DONA CLARA, FLOCAO 500G DONA CLARA, FLOCAO 500G VITAMILHO, FLOCAO DE ARROZ 500G CORINGA, FLOCAO DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO VITAMILHO 30X500G, FLOCOS DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO 500G VITAMILHO (Div. descr.), SUPER FLOCAO 500G CORINGA, SUPER FLOCAO 20X500G CORINGA, FLOCOS MILHO CORINGA 30X500G, FLOCAO MILHO 20X500G MARATA, FLOCAO 30X500G VITAMILHO, FLOCAO VITAMILHO 500g (Div. descr.), FLOCAO DONA CLARA 20X500G, FLOCOS DE MILHO 30X500G CORINGA, SUPER FLOCAO CORINGA 20X500G, FLOCAO DE MILHO CORINGA 500G, FLOCOS 30X500G DULAR, FLOCOS 500G VITAMILHO, FLOCAO DE MILHO 20X 500G MARATA, FLOCAO MIL CONFIARE 500G e FLOCAO MILHO 500G MARATA:*

O voto recorrido observa que entre os produtos listados pela Fiscalização há aqueles não inseridos no rol de mercadorias isentas/não tributadas e o autuante na Informação Fiscal reportou-se sobre a alegação defensiva atinente aos seguintes produtos, excluindo do lançamento:

- *FLOCOS E FLOCÃO* – *Registra que excluiu da planilha; o Relator a quo, diz que a autuação deve ser mantida. Trata-se de produtos tributados normalmente. Inexiste no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, qualquer desoneração do imposto nas saídas realizadas pelo autuado;*

Quanto aos itens derivados de milho, relacionados pelo Recorrente, a legislação vigente no art. 265, II, d, confere isenção a fubá de milho e farinha de milho. O autuante excluiu, mas o Relator discordou - *FLOCOS E FLOCÃO* – *A autuação deve ser mantida. Trata-se de produtos tributados normalmente. Inexiste no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, qualquer desoneração do imposto nas saídas realizadas pelo autuado;*

De fato, com esta denominação, FLOCOS OU FLOCÃO, não há isenção no RICMS, contudo é

prudente pesquisar se tais palavras não seriam sinônimas de fubá e farinha de milho, e se também flocos ou flocão de milho são a mesma coisa.

O voto recorrido observa que entre os produtos listados pela Fiscalização há aqueles não inseridos no rol de mercadorias isentas/não tributadas e o autuante na Informação Fiscal reportou-se sobre a alegação defensiva atinente aos seguintes produtos, excluindo do lançamento:

- **FLOCOS E FLOCÃO** – *Registra que excluiu da planilha; o Relator a quo, diz que a autuação deve ser mantida. Trata-se de produtos tributados normalmente. Inexiste no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, qualquer desoneração do imposto nas saídas realizadas pelo autuado;*

Quanto aos itens derivados de milho, relacionados pelo Recorrente, a legislação vigente no art. 265, II, d, confere isenção a fubá de milho e farinha de milho. O autuante excluiu, mas o Relator discordou - **FLOCOS E FLOCÃO** – *A autuação deve ser mantida. Trata-se de produtos tributados normalmente. Inexiste no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, qualquer desoneração do imposto nas saídas realizadas pelo autuado;*

De fato, com esta denominação, FLOCOS OU FLOCÃO, não há isenção no RICMS, contudo é prudente pesquisar se tais palavras não seriam sinônimas de fubá e farinha de milho, e se também flocos ou flocão de milho são a mesma coisa.

Foi feita pesquisa no sitio <https://caldobom.com.br/blog/diferenca-entre-fuba-e-farinha-de-milho>:

**Sinônimos na regulamentação, diferentes no dia a dia** - De acordo com a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, a Anvisa, farinha de milho e fubá são a mesma coisa: trata-se do produto obtido a partir da moagem do grão de milho, posteriormente passado por uma peneira. Contudo, mesmo que a Anvisa considere que fubá e farinha de milho são a mesma coisa, sabemos que, na prática, esses produtos apresentam características e funções diferentes.

Assim, quem nos ajuda a partir daqui é a Embrapa, a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária, que pertence ao Ministério da Agricultura. Segundo esse órgão, os produtos obtidos pela moagem do milho podem ser classificados conforme o tamanho das suas partículas, o que chamamos tecnicamente de “granulometria”. Assim, temos as seguintes definições:

- **Farinha de milho flocada ou farinha de biju:** para a sua produção, a farinha de milho é hidratada, triturada e depois torrada. O resultado são flocos espessos.
- **Fubá:** produto composto por grãos médios, na qual o grão de milho degerminado é moído. É um tipo de farinha que absorve mais água, por ter flocos mais finos.

Ou seja, a diferença técnica entre fubá e farinha de milho está no processo que os grãos passam antes de chegar ao consumidor. Porém, no dia a dia da cozinha, esse detalhe faz toda a diferença.

O flocão tem definição própria - *Enquanto o fubá e a farinha de milho são considerados a mesma coisa pela Anvisa, esse órgão atribui uma definição exclusiva para a farinha de milho flocada, também chamada de flocos de milho pré-cozidos. Assim, diferente dos produtos que são obtidos pela moagem dos grãos, a farinha de milho flocada é o resultado da laminação de diferentes partes desses grãos, que em seguida passam por uma etapa de pré-cozimento.*

*Posteriormente, esses flocos também são classificados de acordo com seu tamanho: os menores compõem o “floquinho”, enquanto os maiores compõem o famoso “flocão”. Outro ponto importante é que, na fabricação do flocão, os grãos de milho obrigatoriamente precisam ter passado por uma etapa de degerminação, ou seja, um processo para remover a parte branca, conhecida como gérmen, que é responsável pela germinação do cereal. Já o fubá e a farinha de milho podem ser fabricados com grãos degerminados ou não.*

*Como o gérmen é rico em óleos que se degradam facilmente, as farinhas produzidas a partir de grãos não determinados têm uma vida de prateleira menor, deteriorando-se mais rapidamente. Por isso, na maior parte das vezes, os grãos utilizados na fabricação do fubá e da farinha de milho também têm seu gérmen removido.*

Pelo exposto acima, embora possa até se confundir farinha e fubá de milho como a mesma coisa, é certo que o flocão tem definição própria e não está incluído na isenção posta no RICMS. Numa interpretação gramatical, nos termos do art. 111 do CTN, é possível se adentrar o caminho de que

o flocão não está contemplado pelo benefício; contudo, dada a extrema similaridade, e utilidade do produto em relação à fubá e farinha de milho, que é consumido como parte integrante da cesta básica da população pobre, a que a isenção dos outros 2 itens se destina, a procuradoria entendeu ser pertinente uma análise aprofundada da situação deste item.

Assim posto, o processo por unanimidade, foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, para que o Dr. José Augusto Martins Junior, emita parecer acerca do tema em debate.

Às fls. 709/715, o parecer considera que os produtos alimentícios se modifica e se aperfeiçoam numa velocidade que a norma não acompanha. De alguma forma o critério da dupla identidade há de ser relativizado e no caso concreto a situação do flocão de milho.

Que a situação dentro de uma lógica finalística, se amolda perfeitamente a esta relativização, não podendo se perder o foco de que se busca na isenção de produtos alimentícios, desonerar a cadeia de consumo duma população de baixa renda.

Assim posto, não resiste a uma lógica hermenêutica de enfeixar produtos fubá de milho e farinha de milho isentos, desconsiderando flocão de milho, cuja diferença se baseia apenas na granulometria, mas derivados do milho.

Entende, portanto, pela isenção concedida ao fubá de milho e farinha de milho também se aplica ao flocão por se tratar do mesmo produto, não existindo qualquer ranhura à interpretação literal, devidamente atendida quando circunscrita aos produtos derivados da industrialização do milho.

## VOTO

Trata o presente, de Recursos de Ofício e Voluntário, decorrentes de julgamento com procedência parcial na primeira instância deste Conselho. O Recorrente inicialmente pede pela nulidade do processo, além de diligência para apuração de erros na infração 16:

Alega, no que tange à Ordem de Serviço, que é uma obrigação normativa a apresentação, e por sua vez, ao processo administrativo, para verificação do cumprimento de seu prazo legal de 90 dias para conclusão da ação fiscal (art. 28, § 1º do Decreto nº 7.629/99). Portanto, o cerceamento ao direito de defesa restou atestado, posto que não há comprovação do cumprimento do prazo determinado pela legislação para validade da Ordem de Serviço.

Que o acórdão recorrido confirma a violação ao devido processo legal, pois, para sua validade, torna-se imprescindível a apresentação de todos os documentos analisados que vieram a basear o lançamento fiscal e a elaboração dos demonstrativos apresentados, pois só assim fica assegurada a segurança jurídica. Situação, portanto, que independe do fato de que os documentos pertencem à Recorrente.

Que se impõe a declaração de nulidade da autuação, primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Recorrente. Salienta-se que não se tratam de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Recorrente o seu direito de defesa.

Após a exposição de motivos, passo a decidir.

Quanto à ordem de serviço, eventuais prorrogações e cumprimentos de prazos, em nada afeta ao processo quanto à nulidade pretendida, pois se tratam de prerrogativas de controles da administração sobre o trabalho do Auditor Fiscal, que em nada afeta a defesa do Recorrente.

O Acórdão recorrido não confirma qualquer ilegalidade ou violação ao devido processo legal, pelo contrário, confirma toda a legalidade do procedimento. Quanto às provas do processo, de fato, não precisa o autuante carrear, por exemplo, cópias de todos os livros fiscais que estão em posse do Recorrente, que pode livremente utilizá-los para a sua defesa e apontar eventuais inconsistências.

Fazer o que pretende o Recorrente, afronta os princípios da razoabilidade e economicidade, pois

se o Autuante aponta que um determinado documento foi escriturado erroneamente no livro de Entradas, por exemplo, não o obriga apresentar cópias deste Registro errôneo no Auto de Infração, conquanto a defesa, pode trazer a cópia e comprovar a correção do lançamento. O autuante só é obrigado a trazer documentos ao processo que constituem prova contra o autuado, quando não estejam em posse deste, de forma a oferecer a mais ampla defesa.

Havendo cerceamento de defesa no procedimento deste lançamento, caberá a nulidade da infração maculada, e o julgamento inclusive apontou nulidades de diversos itens, o que corrobora a decisão de piso, que negou a nulidade total pretendida, visto a estrita observância do devido processo legal, quanto a cada um dos itens do lançamento. Da mesma forma, se algum ou outro item tiver contaminado com cerceamento de defesa, incerteza e liquidez, será devidamente apreciado.

Quando à diligência pretendida, o Recorrente não apontou um único erro material, apenas fez alegações genéricas baseadas na legislação. Não há elementos suficientes para se deferir o pedido de diligência.

Denegada a preliminar de nulidade e o pedido de diligência, passo ao julgamento do Recurso de Ofício.

O Recurso de Ofício reporta-se às infrações anuladas na primeira instância, 2, 3, 10 e 11, à improcedência da 13, e à infração 5, parcialmente procedente.

Inicialmente, passo à análise das infrações nulas.

As infrações 2 e 3 foram julgadas conjuntamente no voto recorrido.

Diz o voto recorrido, “*que neste sentido, cabe mencionar a exigência fiscal atinente à infração 3, cuja Planilha de fl. 54 aponta como valor do crédito utilizado a mais R\$ 27,63 - mesmo valor indicado no Auto de Infração – sendo este valor decorrente da diferença entre o valor do ICMS constante na coluna “Vlcm” de R\$ 1.341,06 e o valor utilizado pelo autuado de R\$ 1.368,69, constante na coluna “Valores Utiliz a Crédito”.*

*Além disso, inexiste na Planilha elaborada pela Fiscalização qualquer indicação ou identificação que permita constatar que a exigência fiscal diz respeito à aquisição mais recente, exceto na própria acusação fiscal de ambas as infrações.*

*Ora, ambas as infrações falam em operação de aquisição mais recente o que levou o impugnante a conduzir a sua argumentação defensiva sempre neste sentido. Apenas na Informação Fiscal é que o autuante esclareceu que, nestas infrações a sistemática é a mesma da infração 1.*

*Ou seja, nas vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o contribuinte emite a nota fiscal com o destaque do ICMS se devido, tanto do ICMS próprio quanto do ICMS ST, escritura na sua EFD e faz o recolhimento normalmente, e para anular o débito se credita através do Estorno de Débito no seu LRAICMS, conforme fez autuado. Porém, em alguns meses, esse débito estornado foi maior que o declarado na sua EFD, conforme planilha de fls. 52 a 54 dos autos.*

*Constata-se, desse modo, que no caso destas infrações não há como dar prosseguimento a lide, haja vista que as descrições dos fatos e a capituloção legal não são condizentes com os fatos reais nem com o direito aplicável. As imputações dizem respeito à utilização de crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais, ao passo que as matérias fáticas dizem respeito a estorno de débito realizado a mais que o declarado na EFD, conforme esclarecido pelo próprio autuante na Informação Fiscal.*

Na informação fiscal à fl. 423, o autuante textualmente diz que se trata de estorno de débito. Que em alguns meses “*o débito estornado foi maior que o declarado na EFD*”. Portanto, inviável descrever tais estornos de débito como sendo utilização indevida de crédito fiscal.

Embora o estorno de débito tenha matematicamente uma equivalência de um crédito, porque diminui o *quantum* do imposto a pagar, o débito ocorre pelas saídas, e os créditos pelas entradas. Se na saída ocorre um débito maior que o devido, o estorno vem a corrigir para chegar ao valor correto, mas jamais pode se dizer que o débito estornado seja “crédito”, pois contabilmente, crédito e débito não se confundem.

Infrações 2 e 3 Nulas.

Quanto às infrações 10 e 11, são multas por falta de registro de mercadorias sujeitas à tributação, e não tributáveis, respectivamente. Diz também o relator *a quo*, que nestes itens da autuação não há também como dar prosseguimento a lide. Que as próprias palavras proferidas pelo autuante na Informação Fiscal não permitem qualquer dúvida sobre a insegurança, incerteza e iliquidez dos lançamentos.

Verifica-se que o próprio autuante, na Informação Fiscal, consignou que após a apresentação de algumas notas fiscais pelo impugnante, as quais comprovam que elas faziam parte de notas fiscais devolvidas ou não recebidas, e na incerteza do quanto será o valor da infração e quantas notas fiscais dos Demonstrativos Analíticos estão nesta mesma condição de devolução ou não recebidas, optou pela exclusão das duas infrações do Demonstrativo Geral, conforme fl. 435.

Na realidade, o que se verifica é que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização foi conduzido de forma precária, haja vista que ao reconhecer a existência de incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, o preposto fiscal admite que o trabalho fiscalizatório não fora realizado com a profundidade exigida, inclusive com o confronto entre as notas fiscais arroladas na autuação e suas respectivas situações junto ao Contribuinte.

Diante disso, considerando que o próprio autuante admite incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, é indubioso que os lançamentos não podem prosperar na forma como efetuados, sendo dessa forma nulos, por falta de certeza e liquidez.

Infrações 10 e 11 Nulas. Mantida a Decisão recorrida de ofício.

Uma vez verificada a nulidade das infrações 2, 3, 10 e 11, vejamos as que foram julgadas improcedentes.

Na infração 13, imputa-se ao Recorrente, a utilização a mais de crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra Unidade da Federação ou do exterior, no mês de dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$5.899,74, acrescido da multa de 60%.

O autuante diz que a empresa recolheu o valor de R\$4.338,34, mas levou a crédito o valor de R\$ 10.238,08, sendo lançada a diferença de R\$5.899,74. Às fls. 451/52, o Recorrente apresenta tela do sistema SEFAZ com pagamentos em processos administrativos nos valores de R\$294,36 e R\$5.605,38. Ou seja, houve o lançamento do valor correspondente ao ICMS dos processos acima, regularmente pagos.

O voto recorrido diz que o autuado comprovou o quanto alegado, isto é, que a glosa do crédito fiscal é indevida, haja vista que houvera efetuado o pagamento do ICMS antecipação parcial, e desse modo, o creditamento que realizou é legítimo e correspondente exatamente ao valor lançado na infração 13, que é mesmo improcedente.

Mantida a Decisão recorrida de ofício para este item 13.

Por fim, a infração 5, por haver deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - consta que o autuado deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação, e que foi julgada parcialmente procedente.

O voto recorrido observa que o produto Guaramix não foi arrolado neste item da autuação, e que apesar de haver indicação expressa do referido produto, constata-se que na realidade os produtos relacionados são outros, conforme será visto, e o impugnante alegou que entre os produtos listados pela Fiscalização há aqueles não inseridos no rol de mercadorias isentas/não tributadas e o autuante na Informação Fiscal reportou-se à alegação defensiva atinente aos seguintes produtos, excluindo do lançamento:

- *FLOCOS E FLOCÃO* – Registra que excluiu da planilha; o Relator a quo, diz que a autuação deve ser mantida. Trata-se de produtos tributados normalmente. Inexiste no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, qualquer desoneração do imposto nas saídas realizadas pelo autuado;

- *SALMÃO EVISCERADO* – Diz que também excluiu da planilha; o Relator diz que também assiste razão ao impugnante. Não se trata de produto tributado normalmente, mas sim amparado por isenção prevista no

*RICMS/BA/12. Correta a exclusão procedida pelo autuante;*

*- FILÉ DE MERLUZA – Diz que também excluiu da planilha; O Relator não contesta, e diz que do mesmo modo assiste razão ao impugnante. Não se trata de produto tributado normalmente, mas sim amparado por isenção prevista no RICMS/BA/12. Correta a exclusão procedida pelo autuante;*

*- LEITE EM PÓ LA SERENÍSSIMA – Diz que se trata de produto tributado normalmente sem redução da base de cálculo; o Relator diz que o leite em pó teve, a partir de janeiro de 2014, a aplicação da redução de base de cálculo prevista no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12, restringida aos fabricados neste Estado. No período objeto da autuação cabia a redução de base de cálculo nas saídas de leite em pó, independentemente do Estado de origem;*

*- LING 500 G VITARELLA – Diz que se trata de produto “duvidoso” excluiu da planilha; o Relator confirma que é correta a exclusão procedida pelo autuante;*

*- PIZZA BROTO – Diz que também excluiu da planilha; O Relator ao contrário, diz que autuação deve ser mantida. A massa para não está elencada no item 33. I do Anexo I do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12;*

*- LOMBO CANADENSE e MORTADELA CONFIA – Diz que também excluiu da planilha. Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado pelo autuado nas entradas; O Relator discorda e dia que cabe a manutenção da exigência. O regime de substituição tributária é aplicável aos produtos em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, não sendo aplicável aos produtos embutidos e às preparações e conservas de carne suína. Referidos produtos são tributados normalmente.*

*-ALHO A GRANEL – Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado nas entradas no estabelecimento. O Relator diz que assiste razão ao autuado. Cabe a exclusão da exigência fiscal. Trata-se de produto que goza de isenção na operação de saídas.*

*Que diante do exposto, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$ 27.691,40*

O voto recorrido excluiu os itens *salmão eviscerado, filé de merluza, leite em pó la sereníssima, linguiça 500g vitarella, mas manteve lombo canadense e mortadela confia*, discordando do próprio autuante.

Consultando o anexo I do RICMS/2012 vigente à época, não foi possível comprovar que os produtos acima constam como inclusos no rol da ST. De fato, observando o anexo I do RICMS/2012, não foi possível vislumbrar as mercadorias salmão e filé de merluza, nem o leite em pó. Infração 5 procedente em parte. Mantida a Decisão recorrida.

Assim, Nego Provimento Recurso de Ofício, e adentro o Recurso Voluntário, que uma vez reconhecidas as infrações 4, 6, 7, 8 e 14, **se reporta apenas aos itens, 1, 5, 9, 12, 15.**

Contudo, no transcorrer da diligência solicitada por esta Câmara, **o Recorrente quitou integralmente a infração 1**, que fica então prejudicada neste Recurso Voluntário, e passo assim aos itens 5, 9, 12 e 15.

Quanto ao item 5, remanesceram diversos itens no voto recorrido, que o Recorrente sustenta que estão na substituição tributária.

Este item, contudo, é forçoso reconhecer que está contaminado por vícios materiais. Primeiro a infração tem descrição idêntica à infração 9, quando consta expressamente a mercadoria GUARAMIX como operação não tributável, só alterando o valor. No entanto, enquanto a infração 9 contém apenas a mercadoria supracitada, a infração 5 apresenta demonstrativo com dezenas de mercadorias diferentes, e a Junta reduziu o valor lançado de R\$47.568,90, para R\$27.691,40.

Devo lembrar, que o Recorrente pediu a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, falta de certeza e liquidez, invocando já na impugnação inicial que um dos requisitos para a liquidez do Auto de Infração (fl. 198), é a descrição da infração de forma minuciosa e clara, e com os documentos que a comprove. Que é forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Que fica prejudicada a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito, cerceando por sua vez o direito de defesa.

Vejamos, embora a descrição da infração se reporte explicitamente ao item GUARAMIX (inexistente nesta infração, já que esta mercadoria está na infração 9, e caso estivesse, obviamente teria de ser excluída pela duplicidade), mas composta de muitos outros itens, o

Recorrente se defendeu de todos, inclusive do item inexistente.

De forma surpreendente, o autuante na informação fiscal, fl. 423, diz que o autuado faz uma mistura da infração com outros itens, quando arrola flocos, linguiça, leite, etc., mas “vamos comentar” o produto GUARAMIX, que é o produto que faz parte desta infração (em verdade, como já dito, inexiste tal mercadoria).

Quando da manifestação à fl. 484, o Recorrente forçosamente foi obrigado a se defender exclusivamente do item GUARAMIX, vez que o autuante insistiu que esta era a mercadoria referente a esta infração, abdicando de trazer sustentação aos itens que constam no lançamento. Chega a dizer: “esse é o caso do produto mencionado na infração”, e tanto é verdade que a legislação estadual inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012:

*BEBIDAS ENERGÉTICAS E ISOTÔNICAS – 2106.9 e 2202.9 e sendo fonte de energia, conforme atestado por seu fornecedor [www.guaramix.com.br](http://www.guaramix.com.br), referido produto com respaldo da legislação, não teria sua saída tributada.*

O voto recorrido diz que “*de início cabe observar que o produto guaramix não foi arrolado neste item da autuação. Ou seja, apesar de haver indicação expressa do referido produto, constata-se que na realidade os produtos relacionados são outros*”.

Penso que o julgador de piso não deveria ter adentrado ao mérito retirando os itens que entendeu serem equivocados, seja porque eram isentos, seja por estarem na substituição tributária, por 2 razões: primeiro não há conformidade entre a infração descrita e o demonstrativo correlacionado, havendo erro material insanável. Segundo, embora o contribuinte tenha até tentado se defender, na informação fiscal o autuante insistiu se tratar do produto guaramix, e na manifestação o Recorrente se sentiu forçado a se defender de algo que sequer existe no lançamento.

O cerceamento do direito de defesa não se caracteriza apenas quando há total impossibilidade de se defender, visto que qualquer dificuldade imposta ao contribuinte para sua defesa se caracteriza em cerceamento, e conforme relatado, até a insistência do autuante em relação à mercadoria inexistente, confundiu totalmente o Recorrente quando este se manifestou.

Devo registrar, que durante a sessão de julgamento o representante da PGE/PROFIS se manifestou no sentido de se anular o item, por cerceamento ao direito de defesa.

Face ao exposto, acato a Nulidade do item 5.

Quanto à infração 9, foi em razão de ter praticado *operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas*, porque deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) sem tributação. Alega o Recorrente, que deixou de se considerar que nos termos do Protocolo ICMS 11/91, equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer, que a saída dos produtos listados pela fiscalização está desonerada do imposto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária:

*“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com cerveja, inclusive chope, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, classificados nas posições 2201 a 2203 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH, entre contribuintes situados nos seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial, importador, arrematante de mercadorias importada e apreendida ou engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subsequentes.*

(...)

*§ 2º Para os efeitos deste Protocolo, equiparam-se a refrigerante as bebidas hidroeletrolíticas (isotônicas) e energéticas, classificadas nas posições 2106.90 e 2202.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH.”*

Esse é o caso do produto mencionado na infração. E tanto é verdade que a legislação estadual o inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto

que recolhido sob o regime da substituição tributária:

“6 - Bebidas energéticas e isotônicas – 2106.9 e 2202.9”

O Parecer DITRI 23521, à fl. 426, é bastante elucidativo quanto ao fato de que o GUARAMIX é bebida não gaseificada não condizente com a descrição do anexo 1 do RICMS/2012, e que tal mercadoria não está no regime de ST, nos termos do art. 289 do RICMS.

Importa ainda ressaltar, que a infração 6 decorreu da utilização indevida da redução da base de cálculo em saídas tributadas de GUARAMIX, e esta infração foi RECONHECIDA pelo Recorrente e sequer faz parte da lide.

Ou seja, enquanto reconhece e paga uma infração que se reporta ao mesmo item como mercadoria com saídas tributadas, nesta infração, o Recorrente está a defender que a mercadoria se encontra na substituição tributária, portanto, não incorreu em fazer operações tributáveis como não tributáveis.

Há também julgamentos nesta instância superior que relaciona o produto como tributado normalmente, como o exemplo abaixo transscrito:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0369-11/09.**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.** Comprovada a classificação do produto comercializado como “bebida mista”, não se enquadrando no regime de substituição tributária definido no Protocolo ICMS 11/91. Infração improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

Destarte, objetivando a melhor fundamentação para julgar a questão, decidiu essa Câmara buscar, junto à Gerência de Substituição Tributária da Diretoria de Planejamento e Fiscalização da SEFAZ-BA, subsídios que indicassem, sem margem a dúvidas, a correta classificação do produto, ou seja, se bebida energética ou mista.

Em Parecer de fls. 82/84, o auditor gerente da DPF/GERSU demonstrou, de forma cristalina e didática, que não obstante o sujeito passivo ter equivocadamente mencionado na Nota Fiscal nº 3854 a classificação do produto na posição 2009 da NCM, a mercadoria objeto da lide, conforme documento de fl. 81, encontra-se registrada no Ministério da Agricultura, enquadrada como bebida mista de guaraná, açaí e ginseng, não pertencente à classe de isotônicos ou energéticos.

Assim, de acordo com a própria denominação aplicada pelo sujeito passivo na Nota Fiscal, identificando o produto como “bebida mista” e a confirmação pelo registro no Ministério da Agricultura, como também pela “Solução de Consulta nº 35 de 17/10/2003” do Ministério da Fazenda Secretaria da Receita Federal, transcrita em seu Parecer pelo Gerente da GERSU, fl. 83, não se aplica o regime de substituição tributária previsto no Protocolo ICMS 11/99, por tratar-se o Guaramix de bebida mista.

Por conseguinte, da análise das peças e documentos constantes do processo, principalmente da conclusão do Parecer da GERSUC, onde se encontra consignado que: “A substituição tributária só se aplica se a descrição do produto estiver textualmente no dispositivo legal, Regulamento do ICMS ou acordo interestadual. Só a classificação fiscal não é suficiente para determinar o seu tratamento tributário, tem de haver uma consonância entre o seu código e sua descrição.” Comungo do entendimento emanado pela PGE/PROFIS, no Opinativo de fl. 93, na linha de que seja modificada a Decisão de primeira instância para se decretar a improcedência do presente Auto de

Infração. Por tais fundamentos, posiciono-me no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE a imputação aplicada pela fiscalização.

Infração 9 Procedente. Mantida a Decisão recorrida

Na infração 12, deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS correspondente a imposto destacado em Notas Fiscais relativas a operações não tributadas, possibilitando ao adquirente a utilização do crédito. Não registrou na sua escrita fiscal o valor do ICMS destacado nas suas notas fiscais de saídas”.

Alega que deixou de observar que não houve qualquer prejuízo fiscal para o Estado, no que tange ao recolhimento do imposto. E esse fato restou comprovado nos autos (doc. 07 da Impugnação). Isso porque, mesmo que se admita que não houve o registro das notas fiscais de saída, as mesmas foram emitidas em caráter de devolução de mercadoria (doc. 07 da Impugnação), nos termos do

art. 451 do RICMS/2012. Ou seja, com a finalidade de anular a operação realizada anteriormente, não havendo que se falar, portanto, em ausência de recolhimento de imposto:

*"Art. 451. Na devolução de mercadorias, o contribuinte inscrito no cadastro emitir a nota fiscal com destaque do imposto, se for o caso, mencionando o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomando por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário."*

Não sendo devido o ICMS, ainda que destacado indevidamente na nota fiscal, não poderia o Fisco obrigar a Recorrente a recolher ICMS para depois requerer a restituição. Vejamos o que diz o voto recorrido:

*Que verifica-se que nas notas fiscais arroladas na autuação, conforme planilha de fls. 98/99, o autuado destacou o imposto, porém, na sua EFD não escriturou os referidos valores. A alegação defensiva de se tratar de devolução não restou comprovada. É certo que no caso de devolução de mercadorias recebidas com tributação, a devolução deve ocorrer da mesma forma, ou seja, também tributada com aplicação da mesma base de cálculo e da mesma alíquota, mesmo que se trate de devolução parcial e/ou total, conforme estabelece o art. 451 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12.*

*Vale mencionar a título de exemplo a Nota Fiscal nº. 7463, cuja cópia foi colacionada pelo autuado e se encontra à fl. 387. Na referida cópia o valor do ICMS destacado é de R\$ 14,52 enquanto na Planilha de fls. 98/99 o valor do ICMS é de R\$ 15.812,28. Observo que existem também divergências significativas na data de emissão/saída do referido documento fiscal colacionado pelo autuado que consta como 21/01/2013, enquanto na Planilha de fls. 98/99 esta nota fiscal consta como data de saída 12/12/2013.*

*Na realidade, após analisar cada nota fiscal colacionado pelo autuado, constatei que referidos documentos fiscais contêm dados incompreensíveis para que possam ser considerados. O que se verifica é que todas as notas fiscais têm a mesma base de cálculo e o mesmo valor do ICMS, ou seja, base de cálculo no valor de R\$ 53,76 e ICMS no valor de R\$ 14,52. Da mesma forma, todas as notas fiscais têm a mesma data de emissão/saída, isto é, 21/01/2013.*

De fato, operações ainda que de devolução, devem ser tributadas, pois presumidamente as entradas ocorreram com crédito, a menos que tais créditos não tenham sido lançados, e isto, o Recorrente não comprovou.

Mantida a Decisão recorrida. Infração 12 Procedente.

Quanto à Infração 15, foi descrita como *"deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados neste Estado. Deixou de escriturar e recolher o ICMS retido em suas notas fiscais de devolução de mercadorias enquadradas na substituição tributária"*. Foi lançado o valor de R\$ 13.274,77;

Alega o Recorrente, que a comprovação está na própria descrição da infração, ou seja, o próprio Autuante confirma tratar-se de devolução, e deixou de observar que não houve qualquer prejuízo fiscal para o Estado, no que tange ao recolhimento do ICMS substituição tributária.

Que mesmo que se admita que não houve o registro das notas fiscais mencionadas pela fiscalização, as mesmas foram emitidas em caráter de devolução de compra. Ou seja, com a finalidade de anular a operação realizada anteriormente, não havendo que se falar, portanto, em ausência de recolhimento de ICMS substituição tributária, porque na devolução de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, a informação do ICMS na nota fiscal é meramente indicativa, não cabendo nova cobrança do ICMS.

Que tendo ocorrido o recolhimento antecipado do ICMS quando da aquisição original, todas as saídas internas subsequentes estão livres de cobrança do ICMS, pouco importando se a saída foi por venda, transferência ou devolução. O que não se pode concordar é com a cobrança em duplicidade do ICMS, na aquisição original e na saída em devolução.

Que se a saída subsequente à antecipação tributária é livre de cobrança do ICMS, qualquer eventual informação do ICMS na nota fiscal relativa a essa saída subsequente não poderá significar a cobrança de imposto indevido. A Recorrente não pode ser compelida ao pagamento de ICMS indevido. Vejamos o que diz o voto recorrido:

*"Consta que contribuinte deixou de escriturar e recolher o ICMS retido em suas notas fiscais de devolução de*

*mercadorias enquadradas na substituição tributária. Conforme Resumo e Demonstrativo, fls. 115 a 123.. Verifica-se que nas notas fiscais arroladas na autuação, conforme planilha de fls. 115 a 123, o autuado destacou o ICMS ST, porém, na sua EFD não escriturou os referidos valores. A alegação defensiva de se tratar de devolução não restou comprovada.*

*Quando digo que o autuado não comprovou a alegação de se tratar de devolução é porque a análise das notas fiscais emitidas pela empresa, colacionadas na Defesa apresentada (doc. 07 – fls. 349 a 387), não têm qualquer valor probante, haja vista que os dados constantes nos referidos documentos são completamente díspares dos dados referentes às mesmas notas fiscais constantes da Planilha elaborada pelo autuante de fls. 115 a 123.*

*O mesmo exemplo dado na infração 12 pode ser utilizado nesta infração 15. Ou seja, a Nota Fiscal nº 7463, cuja cópia foi colacionada pelo autuado e se encontra à fl. 387, tem o valor do ICMS Substituição Tributária de R\$ 3,57 enquanto na Planilha de fls. 115 a 123 o valor do ICMS ST é de R\$ 2.007,72. Na realidade, o que se verifica é que todas as notas fiscais têm a mesma base de cálculo e o mesmo valor do ICMS-ST, ou seja, base de cálculo no valor de R\$ 67,00 e ICMS ST no valor de R\$ 3,57.*

Primeiro, verifica-se que nas notas arroladas na autuação às fls. 115/123, o autuado destacou o ICMS ST, porém, na sua EFD não escriturou os referidos valores, e por isto não recolheu o imposto supostamente devido por substituição tributária.

Vejamos uma nota fiscal - todas as outras também, tratam da devolução de cigarros ao remetente, a empresa PHILLIP MORRIS DO BRASIL, em Porto Seco Pirajá. À fl. 349 consta o exemplo da Nfe nº 5.748 de uma cx de cigarros MARLBORO, à Morris do Brasil, no valor de R\$53,76, ICMS normal de R\$14,52, e ICMS ST de R\$3,57. Assim, pela acusação, o Recorrente não teria recolhido este valor escriturado de R\$3,57.

As operações com cigarros estão reguladas pelo Convênio ICMS 37/94, que dita em sua cláusula primeira, o seguinte:

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com cigarro e outros produtos derivados do fumo, classificados na posição 2402 e no código 2403.10.0100 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial fabricante e ao estabelecimento importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas.

Evidente que as operações efetuadas com os cigarros, entre a empresa PHILIP MORRIS DO BRASIL, por meio de sua filial baiana, o imposto devido por substituição tributária não é devido pela Recorrente, mas pelo fabricante ou sua filial baiana. Quando recebeu as supracitadas mercadorias, o ICMS devido por substituição tributária foi destacado pelo remetente fabricante, e presume-se, foi pago ao Estado.

A devolução serve ao remetente para se ressarcir do imposto destacado por substituição tributária, cuja operação não se concretizou. No caso, caberia apenas analisar se o débito do imposto NORMAL na devolução, está com o mesmo valor lançado nas entradas, de forma a evitar que o contribuinte fique com um crédito maior que o débito da saída pela devolução, contudo, a infração não aborda isto.

Eventuais erros no destaque da substituição tributária pelo Recorrente, até mesmo a sua não inclusão, não impacta o imposto devido pelo Recorrente, já que na operação citada, está na posição de contribuinte substituído. Contudo, é certo que o contribuinte não lançou o imposto por ST nas devoluções em sua EFD, razão pela qual, aplico a multa de R\$460,00, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 15 Procedente em Parte.

A infração 16 foi descrita como “*falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias ficou constatado que a empresa deu saídas de mercadorias tributadas sem emissão de documentos fiscais*”.

O Recorrente alega que uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal. Que é notório que qualquer comerciante no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes à própria atividade e outras tantas excepcionais. Tanto é verdade, que a ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados, emitiu laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados (doc. 08 da Impugnação).

Que o Autuante deixou de considerar a baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem dos produtos, não havendo que se falar em omissão de saída, em especial porque não houve operação de circulação jurídica de mercadoria.

Que não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, e jamais exigir o pagamento do ICMS. Razão pela qual, não assiste razão ao Fisco em exigir imposto, ou ainda, o estorno do crédito.

Alega ainda, que pelos argumentos do autuante, a Recorrente teria que indicar os produtos para os quais não foram observadas as determinações contidas na Portaria nº 445/98, numa tentativa de transferir para a Recorrente a responsabilidade do Autuante, quando o mesmo, em sua Informação Fiscal, confirmou que não observou a legislação pertinente, ao discorrer que a regra da “Portaria fica a critério do Auditor Fiscal, após analisar os itens escriturados na sua EFD, aplica-la ou não”.

Que no caso dos autos, resta evidente que o trabalho realizado pela fiscalização desprezou as determinações fixadas na Portaria nº 445, de 10/08/1998. As determinações contidas na Portaria nº 445, de 10/08/1998, são regras que devem ser obrigatoriamente observadas pelo Auditor Fiscal, tanto que especifica os cuidados que o Agente Fiscal deve ter para elaborar um levantamento quantitativo de estoque.

Que a referida Portaria determina que “*quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins*”.

Alega também que o Autuante deixou de observar que uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda que uma determinada mercadoria comporta vários subgrupos ou diversas referências/códigos. Ou ainda, que a Recorrente comercializa diversas mercadorias adquiridas a granel e revende no varejo. Fato de extrema relevância no desenvolvimento de sua atividade, que as aquisições são realizadas no atacado (caixa, fardo, saco etc.), e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (quilo, garrafa, lata etc.).

Colocados os argumentos defensivos quanto ao não cumprimento da Portaria nº 445/98, diz o voto recorrido, negar pedido de diligência:

*“certamente não há como prosperar pedido de diligência formulado de forma tão vaga, não basta citar a legislação, é preciso citar uma situação concreta”.*

Para que fosse encaminhada, seria necessário o Recorrente por exemplo, apontar que produto teve entradas por uma unidade e saídas por outras, que códigos se reportam os produtos tidos como idênticos (a obrigação legal é que cada produto seja identificado de forma independente), ou ainda, justificar quais mercadorias deveriam ser agrupadas, já que eventuais problemas desta ordem são de inteira responsabilidade do Recorrente, pois uma vez codificando corretamente os produtos, jamais haveria desencontros na apuração do estoque.

Importante pontuar, que na defesa inicial o Recorrente pediu diligência, e tendo sido negado em seu Recurso Voluntário, quando teve outra oportunidade, sequer apontou objetivamente quaisquer itens que devessem passar por uma diligência fiscal, apenas pediu pela improcedência, pelo descumprimento da Portaria nº 445/98. Não se apontou mercadorias com descrições similares, nem quais teriam perdas por quebra, nem inconsistências com as unidades consideradas no levantamento.

Tanto na defesa inicial, como no Recurso Voluntário, o Recorrente fez diversos comentários e ponderações sobre o descumprimento da Portaria nº 445/98, como mercadorias que comportem subgrupos, sem apontar qualquer subgrupo no levantamento, quebras de peso existentes na entrada de mercadorias, sem sequer apontar que mercadoria poderia sofrer quebra de peso (não constatei nenhuma mercadoria que pudesse se enquadrar nesse argumento), nem ainda mercadoria que pudesse se enquadrar com mais de uma denominação.

Analizando o demonstrativo, embora perceba que algumas mercadorias têm descrição similar, o preço indica razoável diferença, R\$2,34, R\$11,65, R\$42,85, o que impede agrupamento.

Por outro lado, analisando o demonstrativo, constato que não existem mercadorias adquiridas a granel e revendidas no varejo, pois são **em sua maioria eletrodomésticos, como televisores, fornos elétricos, bebedouros, além de malas para viagem, lixeiras, móveis etc., itens cuja descrição e modelo não se confundem.**

Quanto às eventuais perdas, se anormais, precisam ser registradas pelo próprio Recorrente, e as perdas normais, com o advento da alteração da Portaria 445/98, com alteração por meio da Portaria 159/19, passou a se admitir o índice de 2,05% e 0,46 % para o comércio varejista de supermercados e de móveis e eletrodomésticos.

No entanto, de uma análise do demonstrativo, embora difícil detectar itens que pudessem ser excluídos, mesmo pelo critério de perdas admitidas, foi possível de uma minuciosa análise das 11 páginas do demonstrativo, extrair alguns itens que se incluem nas perdas, razão para reformar o lançamento.

Há por exemplo a omissão de saída de 30 unidades da TV 42 LCD CCE D4201, com estoque inicial de 30 aparelhos, nenhuma compra, e estoque final zero, com a omissão de saída das 30 unidades. Isto apenas para ilustrar que as quantidades de omissões por item são de tal ordem, que ultrapassam com folga o índice tolerável de perdas normais, visto que as perdas nesses bens duráveis são irrisórias. Seja 2,05 % ou 0,46%, aplicados sobre 30 unidades, não alcança sequer uma unidade a ser considerada como perda.

Abaixo, segue demonstrativo dos itens com número significativo de estoque inicial e/ou entradas, sendo na última coluna obtido o cálculo do ICMS relativo ao número de perdas detectadas, a serem abatidas do lançamento.

CÓDIGO	DESC	EST. INIC	ENT	PERDAS	OMISSÕES	CORREÇÃO	PÇO MÉDIO	B CÁLC	ICMS
8889	POLT INF GUARUJÁ	181	0	1	181	180	8	8,00	1,36
10111	LÂ BOMBRIL	5109	0	105	5109	5004	20,64	2.167,20	368,42
28955	ASSADEIRA ALUM	270	0	1	270	269	2,34	2,34	0,40
90627	ALICATE PODA WDT	913	0	4	270	266	3,35	13,40	2,28
36018	ALICATE PODA WDT	243	0	1	242	241	2,2	2,20	0,37
00000	ALICATE PODA WDT	0	340	2	35	33	11,65	23,30	3,96
2430	COP AME 24X190ML	1047	0	21	1047	1026	18,8	394,80	67,12
3541	ALICATE PODA WDT	3.352	0	16	2.313	2.297	42,81	688,80	117,10
90027	ALICATE PODA WDT	913	0	4	710	706	3,35	13,40	2,28
505112	CESTO FRITURA	659	0	3	659	656	4,68	14,04	2,39
95321	ALICATE PODA WDT	193	23	1	192	191	15,65	15,65	2,66
54476	ALICATE PODA WDT	671	1152	8	159	151	8,03	64,24	10,92
44025	ARCO SERRA WDT	276	0	1	276	275	49,98	49,98	8,50
									TOTAL 587,75

Como esta infração é de R\$79.203,75, sendo abatido o ICMS relativo ao cálculo de perdas, reduzo o lançamento para R\$78.616,00.

Infração 16 Procedente em Parte.

Quanto à exorbitância da multa aplicada e o pedido de redução, sob o alegado caráter confiscatório e de constitucionalidade das multas, é certo que foram aplicadas conforme previsão legal no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme disposto no art. 167, I do RPAF-BA, e por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, este Conselho de Fazenda não tem competência para aplicar reduções, conforme dita o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, pela nulidade da infração 5 e acolhimento parcial das infrações 15 e 16. Devo observar que o Recorrente pagou a infração 2 após julgamento de primo grau, cabendo portanto pedido de restituição do valor de R\$1.134,69.

Assim, o demonstrativo fica modificado para os valores abaixo:

INF.	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	33.396,55	33.396,55	60%	RECONHECIDA
02	1.134,69	0,00	-----	NULA
03	1.103,58	0,00	-----	NULA
04	26.905,62	26.905,62	60%	RECONHECIDA
05	47.568,90	0,00	60%	NULA
06	1.025,76	1.025,76	60%	RECONHECIDA
07	32.210,02	32.210,02	60%	RECONHECIDA
08	2.915,51	2.915,51	60%	RECONHECIDA
09	28.171,00	28.171,00	60%	PROCEDENTE
10	15.012,97	0,00	-----	NULA
11	16.167,62	0,00	-----	NULA
12	36.708,17	36.708,17	60%	PROCEDENTE
13	5.899,74	0,00	-----	IMPROCEDENTE
14	3.897,47	3.897,47	60%	RECONHECIDA
15	13.274,77	460,00		PROCEDENTE EM PARTE
16	79.203,75	78.616,00	100%	PROCEDENTE EM PARTE
Total	<b>344.596,12</b>	<b>244.306,10</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e PROVER PARCIALMENTE o Voluntário apresentados, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206826.0004/16-2, lavrado contra WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$243.846,10, acrescido das multas de 60% sobre R\$165.230,10, e 100% sobre R\$78.616,00, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “c” e “f”, VII, “a” e III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00, prevista no inciso XXII do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente pagos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS